

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Problematika zásob ve vybrané společnosti

The Issue of Stock in Selected Company

Student: Jana Tomášková

Vedoucí bakalářské práce : Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2011

Místopřísežně prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracovala samostatně a přílohy mi dané k dispozici jsem samostatně vložila.

V Ostravě dne 11. května 2011

Podpis

Děkuji vedoucí bakalářské práce Ing. Marcele Palochové, Ph.D. a Ing. Vilému Řezáčovi za jejich cenné připomínky a rady při psaní tohoto textu.

Obsah

1.	Úvod.....	1
2.	Charakteristika zásob a jejich legislativní úprava	2
2.1.	Skladovaný materiál	3
2.2.	Zásoby vlastní výroby	3
2.3.	Zásoby zboží	4
2.4.	Legislativa upravující charakteristiku a účtování zásob.....	5
3.	Oceňování a účtování zásob	6
3.1.	Způsoby pořízení a vyřazení zásob	6
3.2.	Oceňování zásob při pořízení.....	6
3.2.1.	Pořizovací cena	7
3.2.2.	Vlastní náklady	7
3.2.3.	Reprodukční pořizovací cena.....	8
3.3.	Oceňování spotřeby (úbytku) nakoupených zásob.....	8
3.3.1.	Metoda oceňování ve skutečných pořizovacích cenách	9
3.3.2.	Metoda FIFO (first in first out).....	9
3.3.3.	Metoda váženého aritmetického průměru	10
3.3.3.1.	Klouzavý způsob výpočtu	10
3.3.3.2.	Prostý způsob výpočtu.....	10
3.3.4.	Metoda pevné ceny s odchylkou.....	11
3.4.	Způsoby účtování zásob	12
3.5.	Účtování materiálu a zboží	13
3.5.1.	Účtování materiálu a zboží způsobem A	13
3.5.2.	Účtování materiálu a zboží způsobem B	14
3.6.	Zásoby vlastní výroby	15
3.6.1.	Účtování zásob vlastní výroby.....	16
3.6.1.1.	Účtování zásob vlastní výroby způsobem A	17
3.6.1.2.	Účtování zásob vlastní výroby způsobem B.....	18
3.7.	Pořízení materiálu ve vlastní režii – aktivace	18
3.8.	Účtování zásob přímo do spotřeby.....	19
3.9.	Zásoby na konci účetního období.....	19
3.9.1.	Zásoby na cestě	20
3.9.2.	Nevyfakturované dodávky zásob	21
3.10.	Slevy na nakoupené zásoby	22
3.10.1.	Bonus	22
3.10.2.	Skonto	23
3.11.	Poskytnuté zálohy na zásoby	23
3.12.	Reklamace při pořízení a prodeji zásob.....	24
3.13.	Opravné položky k zásobám.....	26
3.14.	Inventarizace zásob	27
3.15.	Analytická evidence zásob.....	30
4.	Zásoby ve společnosti MUBEA – HZP, s. r. o.....	31
4.1.	Charakteristika společnosti MUBEA – HZP, s. r. o.....	31
4.1.1.	Vize a cíle společnosti	32
4.1.2.	Účetní systém společnosti Mubea – HZP, s. r. o.	32
4.2.	Skupiny zásob ve společnosti Mubea – HZP, s. r. o.	34
4.3.	Oceňování zásob ve společnosti Mubea – HZP, s. r. o.	36
4.3.1.	Oceňování zásob při pořízení.....	36
4.3.2.	Oceňování nakoupených zásob při spotřebě.....	38

4.4.	Účtování zásob ve společnosti Mubea – HZP, s. r. o.	38
4.4.1.	Účtování materiálu a zboží	39
4.4.2.	Účtování zásob vlastní výroby	39
4.4.3.	Zásoby na konci účetního období	40
4.4.4.	Slevy na nakoupené zásoby – bonus, skonto	40
4.4.5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	41
4.4.6.	Reklamace	41
4.4.7.	Opravné položky k zásobám	42
4.4.8.	Inventarizace zásob	43
4.4.9.	Analytická evidence	44
4.5.	Shrnutí a doporučení pro společnost Mubea – HZP, s. r. o.	45
5.	Závěr	47
	Seznam použité literatury	49
	Seznam zkratk	
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	

1. Úvod

Zásoby jsou v podnikání i v účetnictví důležité, neboť podnik nemůže vždy reálně fungovat stylem „dodej, když to právě potřebuji“. Tím, že je skladováno určité množství materiálu, zboží a výrobků je zajištěna plynulost výroby a odbytu. Toto téma je stále aktuální, jak v malých, tak i velkých výrobních společnostech, protože se zásobami pracují téměř každý den a ve většině z těchto společností jsou v zásobách vázány nemalé částky. I pro mne je problematika zásob velmi zajímavým tématem a z tohoto důvodu jsem si jej vybrala pro svoji bakalářskou práci.

Protože zásoby v mnoha účetních jednotkách představují zřejmě jednu z nejvýznamnějších položek vykazovaných v aktivech, měla by mít každá účetní jednotka v evidenci, oceňování a účtování zásob přehled. Cílem této bakalářské práce je tedy definovat základní pojmy v klasifikaci, oceňování a účtování zásob a následná analýza zásob v praxi.

Dalším cílem této práce je charakteristika pojmu zásoby, objasnění jejich funkce v podniku, popis jednotlivých složek zásob (materiálu, zásob vlastní výroby a zboží) a platné legislativy, která v současnosti v České republice reguluje účtování, oceňování a vykazování zásob.

Ve třetí a pravděpodobně nejrozsáhlejší kapitole bude řešena otázka oceňování zásob, jak při pořízení, tak při úbytku, způsoby účtování zásob v podniku a účetní problémy, které se v praxi nejvíce vyskytují, jako je například otázka zásob na konci účetního období, poskytnuté zálohy na zásoby, reklamace atd. Jednotlivé problematiky podkapitol se budu v této části snažit ilustrovat na jednoduchých příkladech a schématech.

Praktická, čtvrtá část této práce bude zaměřena na účtování a vykazování zásob ve společnosti Mubea – HZP, s. r. o. Tato společnost se na českém trhu vyskytuje od roku 1998 a jako výrobce součástí do automobilových podvozků obchoduje s velmi významnými výrobci na poli automobilového průmyslu. Vykazování zásob a samotné zásobování pro zabezpečení stálé výroby je zde proto jednou z klíčových otázek.

Vlastní poznámky, návrhy a připomínky jsou psány kurzívou.

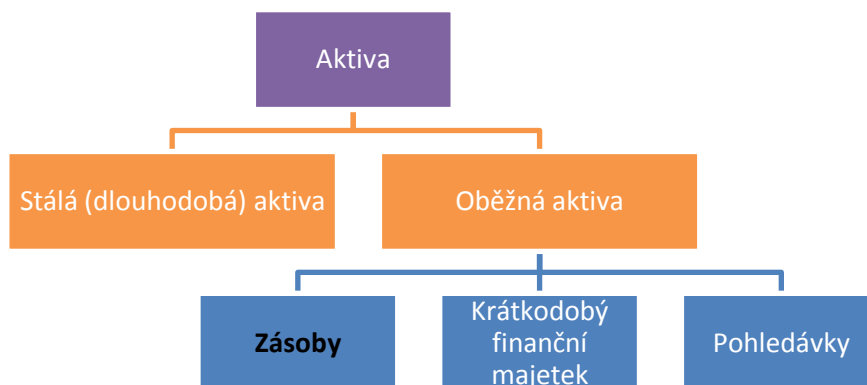
2. Charakteristika zásob a jejich legislativní úprava

Předpokladem úspěšnosti výrobní, obchodní a jiné podnikatelské činnosti je optimální výše zásob – jak do množství, tak i do struktury. Výše zásob se odvíjí od velikosti podniku, předmětu činnosti, charakteru technologického postupu, situace na trhu surovin a dalších činitelů. Při rozhodování firemního managementu v oblasti zásobování plní velmi důležitou funkci účetnictví, které poskytuje informace o stavu a pohybu zásob ve sledovaném období i za minulé období.[6]

Zásoby vznikají v důsledku časové a prostorové nesrovnalosti mezi vznikem požadavku dané položky a disponibilitou položky. To znamená, že dodavatel nemůže vykryt objednávku bez určitého časového zpoždění a bez dodatečných nákladů v okamžiku vzniku dané zásoby.[2]

Zásoby jsou řazeny v rámci aktiv do oběžného majetku a patří k nejméně likvidní složce oběžných aktiv. Oběžný majetek je složen ze zásob, krátkodobého finančního majetku a pohledávek. Tento majetek má být v podniku držen maximálně 12 měsíců po sobě jdoucích a je charakteristický svojí přeměnou, která probíhá v určitém koloběhu. Na začátku koloběhu jsou peněžní prostředky, které jsou přeměněny na zásoby. Zásoby jsou prodány a vznikají pohledávky za odběrateli, které se po zaplacení pohledávky mění opět v peněžní prostředky. Zásoby patří do účtové třídy číslo 1 – Zásoby. Jsou členěny na materiál, zásoby vlastní výroby (nedokončená výroba, polotovary, výrobky, mladá zvířata a jejich skupiny) a zboží.

Obr. 2.1. Zařazení zásob v rámci aktiv



Zdroj: Vlastní zpracování.

2.1. Skladovaný materiál

Skladovaný materiál je v účetní jednotce spotřebován zpravidla jednorázově a postupně mění svoji podobu.

Do této skupiny zásob patří:

- základní materiál (suroviny, které přecházejí zcela nebo zčásti do výrobku a tvoří jeho podstatu; např. kniha – základní surovina, která tvoří podstatu výrobku, je papír),
- pomocný materiál, který přechází do výrobku, ale netvoří jeho podstatu; např. barvy,
- provozovací látky potřebné pro provoz; např. palivo,
- náhradní součástky, které nemají samostatnou technickou funkci a slouží k uvedení majetku do původního stavu,
- obaly sloužící k nepoškození při nakládání nebo přepravě zásob,
- pokusná zvířata,
- drobný hmotný majetek, který se účetní jednotka rozhodne účtovat jako oběžný majetek (doba užívání tohoto majetku je delší než 1 rok, ale ocenění je nižší než hranice pro zařazení do kategorie dlouhodobého hmotného majetku),
- movitý majetek s dobou použitelnosti kratší než 1 rok bez ohledu na ocenění.[4]

Předměty, které se díky svým vlastnostem a způsobu užití v účetní jednotce mohou stát jak dlouhodobým majetkem, tak zásobou, je doporučeno pořizovat jako zásoby a jejich zařazení odložit až na okamžik vyskladnění podle funkce, kterou budou předměty plnit.[5]

2.2. Zásoby vlastní výroby

Mezi zásoby vlastní výroby patří:

- nedokončená výroba – produkty, které již nejsou materiálem, ale ještě nejsou hotovými výrobky ani polotovary, jsou rozpracované a prošly již některými stupni výroby,

- polotovary vlastní výroby – produkty, které již prošly určitou ucelenou částí technologického procesu a mohou být dodány i jiným podnikům, např. odlitky, neupravené tkaniny,
- výrobky – jsou to dokončené, ale zatím neprodané produkty výroby,
- mladá zvířata a jejich skupiny – zvířata z vlastní produkce a zvířata nakupovaná, např. zvířata ve výkrmu; do této skupiny se řadí ta zvířata a jejich skupiny, která nejsou zařazeny v dlouhodobém hmotném majetku, materiálu nebo zboží.[4]

Zásoby nedokončené výroby jsou vykazovány, aby byla věrně zachycena přeměna vstupního materiálu postupně až do fáze hotového výrobku. Množství zásob nedokončené výroby je ovlivněno délkou trvání výrobního cyklu a počtem technologických operací. Při delším výrobním procesu a větším počtu technologických operací se zvyšuje objem nedokončené výroby. Hotové výrobky jsou skladovány z důvodu odlišného taktu mezi příjmem a výdejem do, resp. ze skladu.[2]

2.3. Zásoby zboží

Zásoby zboží jsou zásoby nakupované účetní jednotkou za účelem dalšího prodeje. Zboží při realizaci (prodeji) nemění svou formu. Může být rozbalováno, porcováno, paketoáno, či jiným způsobem upravováno množství nebo balení. Jeho podstata a užitné vlastnosti se nemění.

Mezi zboží patří:

- movité věci, které jsou pořizovány za účelem dalšího prodeje,
- zvířata vlastního chovu, která jsou určena k prodeji,
- výrobky vlastní výroby, které účetní jednotka převede do vlastních prodejen a prodává,
- pozemky, budovy a stavby, které účetní jednotka pořizuje za účelem prodeje, nemění jejich podobu a nepoužívá je, nepronajímá je a neprovádí na nich technické zhodnocení; např. realitní kancelář pořizuje domy, které jsou pro ni zbožím.[4]

Zásoby skladovaného materiálu a zásoby zboží lze označit i jako zásoby nakupované.

2.4. *Legislativa upravující charakteristiku a účtování zásob*

Účetnictví se řídí těmito základními předpisy: zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991, o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška“) a Českými účetními standardy pro podnikatele č. 001 až č. 023 (dále jen „ČÚS“).

V těchto předpisech jsou samozřejmě také upraveny zásoby a jejich účtování. Zákon o účetnictví ve své čtvrté části upravuje způsoby oceňování majetku a závazků a v páté části inventarizaci majetku a závazků. Vyhláška v § 9 obsahově vymezuje položky zásob v rozvaze a v § 49 vymezuje způsoby oceňování zásob a náklady s jejich pořízením související. ČÚS č. 015 - Zásoby má podle zákona o účetnictví a vyhlášky stanovit základní postupy účtování o zásobách za účelem dosažení souladu při používání účetních metod. Tento standard upravuje cíl, obsahové vymezení, oceňování, jednotlivé postupy účtování, analytické a podrozvahové účty zásob a v některých částech odkazuje na zákon o účetnictví a vyhlášku. Inventarizací zásob se kromě již zmíněné páté části zákona o účetnictví (§ 29 a § 30 - upravují zásady pro provádění inventarizací) zabývá ČÚS č. 007 – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků. Dalším z účetních standardů pro podnikatele, který upravuje účtování o zásobách je ČÚS č. 019 – Náklady a výnosy, který upravuje způsoby účtování zásob A a B.

3. Oceňování a účtování zásob

3.1. *Způsoby pořízení a vyřazení zásob*

Zásoby je možno pořizovat několika způsoby. Nejvíce známé je pořízení zásob dodavatelským způsobem, tj. nákupem. Možné je také pořízení účetní jednotkou ve vlastní režii. V tomto případě se účtuje o tzv. aktivaci (u materiálu vyrobeného ve vlastní režii) nebo o změně stavu zásob (při výrobě zásob vlastní výroby). Ostatními způsoby pořízení se rozumí bezplatné získání zásob darem, zásoby získané při inventarizaci jako přebytky, získání zásob z opotřebovaného majetku při likvidaci a zásoby získané vkladem.

Účtování o úbytku zásob se uskutečňuje obvykle při jejich spotřebě (v případě materiálu) nebo prodeji (prodej zboží, výrobků). Běžné je ale i účtování o úbytku z důvodu inventarizačních rozdílů zjištěných při fyzické inventuře nebo při bezplatném převodu darováním. V praxi je možný i prodej nepotřebných či nadbytečných zásob materiálu.

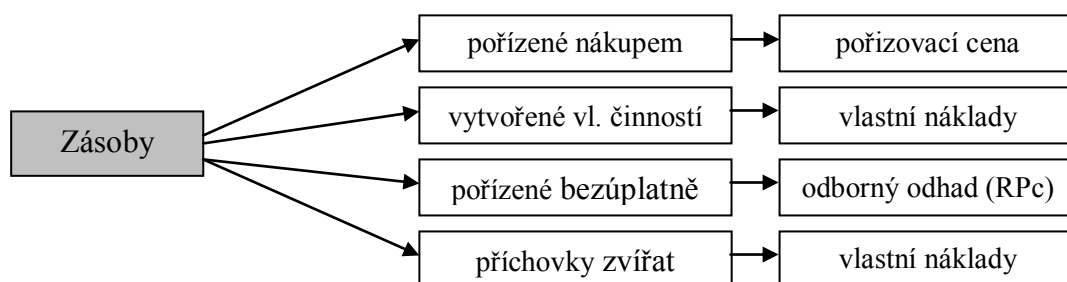
3.2. *Oceňování zásob při pořízení*

Přístupy k oceňování zásob by se měly v podniku řešit interním předpisem a to před vlastním účtováním o jejich stavu a pohybu. K oceňování zásob při pořízení slouží všechny typy cen definované zákonem o účetnictví v § 49.[6]

Při pořízení se zásoby zpravidla oceňují:

- pořizovací cenou,
- vlastními náklady,
- reprodukční pořizovací cenou (odborný odhad).

Obr. 3.1. Schéma oceňování zásob v účetnictví¹



3.2.1. Pořizovací cena

Pořizovací cenou se oceňuje materiál, zboží na skladě nebo nakoupená zvířata. Tuto cenu lze rozdělit na cenu pořízení a náklady s pořízením související. Cenou pořízení se rozumí samotná cena materiálu nebo zboží. Náklady, které souvisejí s pořízením, jsou dopravné, provize, skladné, pojistné při dopravě, výlohy spojené s proclením, poštovné, skladné v meziskladech. Přepravené, zahrnované do pořizovací ceny je pouze to, které hradí odběratel a které dokončuje proces pořízení. Je to přepravné na místo prvního uskladnění nebo umístění. Další převozy jsou již nákladem na výrobu či na skladování. Pokud je přeprava zajištěna v rámci vnitropodnikových služeb, vstupuje také do pořizovací ceny. Na druhou stranu do pořizovací ceny se nezahrnují finanční náklady, jako jsou např. úroky a kursové rozdíly, protože to vyhláška výslovně zakazuje.[5] Pro sloučení ceny pořízení s ostatními náklady mohou být použity tzv. kalkulační účty pro pořízení materiálu a pořízení zboží. Tyto účty se používají pouze při účtování o zásobách způsobem A. V praxi se častěji používá oddělené sledování ostatních nákladů, protože ne vždy je možno přiřadit ostatní náklady přímo konkrétní dodávce.[4]

3.2.2. Vlastní náklady

Vlastními náklady oceňuje účetní jednotka zásoby vytvořené vlastní činností. Těmito náklady jsou náklady přímé, které jsou popřípadě zvýšené o náklady související s výrobou (tedy část nepřímých nákladů). Přímé náklady jsou přímý materiál a přímé mzdy včetně

¹SEDLÁČEK, J. *Účetnictví podnikatelů: po vstupu do Evropské unie*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2004, str. 87. ISBN 80-7179-859-2.

sociálního a zdravotního pojištění. V konkrétních případech mohou být tyto náklady zvýšeny o náklady na takzvané kooperace (subdodávky, poddodávky). Nepřímými náklady souvisejícími s výrobou či jinou činností (jinými slovy výrobní režie) jsou myšleny všechny nebo některé z nákladů na odpisy, spotřebu energie, opravy a mzdové náklady na řízení nebo obsluhu výroby (seřizovači, údržbáři výrobních strojů, mistři).[5]

3.2.3. Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cena je v účetnictví částka, která by byla zaplacená, kdyby byl získaný předmět kupován v tom stavu, v jakém se nachází v době jeho získání. Cena může být stanovena znaleckým posudkem i odborným odhadem (v případě, že by náklady na posudek vypracovaný znalcem byly neúměrně vysoké). Reprodukční cenu je potřeba zvýšit o náklady vynaložené na pořízení, jako je například doprava a montáž. Takto jsou oceňovány zásoby získané darem, či jinou formou bezúplatného nabytí a v případě, že náklady na jejich vytvoření vlastní činností nelze zjistit. Jiným bezplatným pořízením může být inventurní přebytek, který bude oceněn cenami platnými na trhu v době jeho zjištění.[5]

3.3. *Oceňování spotřeby (úbytku) nakoupených zásob*

V tržních podmínkách je běžné, že stejný druh zásob má při každém novém příjmu jinou nákupní cenu. Jednotlivá cena položek se tedy při nákupu mění, metoda oceňování se nemění. Přírůstky zásob na sklad v pořizovací ceně nedělají žádné problémy, protože cenu je vždy možno zjistit z faktury od dodavatele. Problémy nastávají při výdeji zásob do spotřeby – je tu otázka, v jaké ceně zachytit úbytek materiálu, když cena každého přírůstku může být odlišná.[7]

Podle platných předpisů připadají v úvahu tyto metody:

- metoda oceňování ve skutečných pořizovacích cenách,
- metoda FIFO (first in first out),
- metoda průměrných cen (metoda váženého aritmetického průměru),
- metoda pevné ceny s odchylkou.

3.3.1. Metoda oceňování ve skutečných pořizovacích cenách

Mohou se vyskytnout případy, kdy je nutno vysledovat skutečnou cenu použitého materiálu nebo zboží od jejich pořízení po výdej do spotřeby nebo prodej. Toto se vyskytuje zejména v drobné zakázkové výrobě, kdy je spotřebován konkrétní materiál na konkrétní zakázku. Jednotlivé položky jsou sledovány samostatně a při spotřebě účtovány ve skutečných částkách do nákladů.[4]

3.3.2. Metoda FIFO (first in first out)

FIFO v překladu znamená „první do skladu, první ze skladu“. Při této technice by mělo být zaznamenáno pořadí dodávek a jejich ceny. Nejprve je vyskladněn materiál nebo zboží z první dodávky, respektive v ceně první dodávky, pak zásoby v ceně druhé dodávky atd. Zda byla fyzicky skutečně vydána právě první dodávka, na tom nezáleží.[7] Snahou techniky FIFO je přiblížit rozvahové ocenění zásob co nejvíce současným cenám trhu.

Příklad 3.1. Stanovení ceny zásob metodou FIFO

<i>Datum</i>	<i>Druh pohybu</i>	<i>Měrná jednotka (kg)</i>	<i>Cena za měrnou jednotku</i>	<i>Cena za dodávku</i>
8.10.	Příjem	150	20,00 Kč	3 000,00 Kč
14.10.	Příjem	320	18,00 Kč	5 760,00 Kč
20.10.	Příjem	200	15,00 Kč	3 000,00 Kč
23.10.	Výdej	100	20,00 Kč	2 000,00 Kč
26.10.	Příjem	500	10,00 Kč	5 000,00 Kč
31.10.	Výdej	360	20,00 Kč; 18,00 Kč	6 580,00 Kč

Výpočet ceny zásob při výdeji

<i>Datum</i>	<i>Výdejka</i>
23.10.	$20,00 \times 100 = 2\,000,00$
29.5.	$(20,00 \times 50) + (18,00 \times 310) = 6\,580,00$

Zdroj: Vlastní zpracování.

3.3.3. Metoda váženého aritmetického průměru

3.3.3.1. Klouzavý způsob výpočtu

Při této metodě je při každém pořízení vypočítán vážený průměr ze zásob určité položky na skladě (součet násobků ceny za jednotku a počtu kusů staré zásoby) a nového přírůstku zásob. Při vyskladnění, která se uskuteční po posledním příjmu, jsou úbytky oceňovány vypočtenou cenou až do celkového vyskladnění položky nebo do nového nákupu. Pokud je nakoupena zásoba položky, která dosud na skladě nebyla, není možno počítat průměr a použije se skutečná pořizovací cena nákupu.[5]

Příklad 3.2. Stanovení ceny zásob metodou váženého aritmetického průměru klouzavého

<i>Datum</i>	<i>Druh pohybu</i>	<i>Měrná jednotka (kg)</i>	<i>Cena za měrnou jednotku</i>	<i>Cena za dodávku</i>
8.10.	Příjem	150	20,00 Kč	3 000,00 Kč
14.10.	Příjem	320	18,00 Kč	5 760,00 Kč
20.10.	Příjem	200	15,00 Kč	3 000,00 Kč
23.10.	Výdej	100	17,55 Kč	1 755,00 Kč
26.10.	Příjem	500	10,00 Kč	5 000,00 Kč
31.10.	Výdej	360	14,02 Kč	5 047,20 Kč

Výpočet ceny za měrnou jednotku při výdeji

<i>Datum</i>	<i>Výpočet ceny za jednotku</i>	<i>Výdejka</i>
23.10.	$\frac{(150 \times 20) + (320 \times 18) + (200 \times 15)}{670} = 17,553$	$17,55 \times 100 = 1\,755,00$
29.5.	$\frac{11\,760 - (100 \times 17,55) + (500 \times 10)}{670 - 100 + 500} = 14,02$	$14,02 \times 360 = 5\,047,20$

Zdroj: Vlastní zpracování.

3.3.3.2. Prostý způsob výpočtu

Prostý způsob výpočtu aritmetického průměru spočívá ve výpočtu ceny vyskladňované zásoby jednou za měsíc (nebo kratší časový úsek, například dekádu), která se používá pro výpočet ceny zásoby při vyskladnění po celé následující období.[1]

Výpočet aritmetického váženého průměru prostého bude v případě zadání předchozího příkladu (viz příklad 3.2.) následující:

$$\frac{150 \times 20 + 320 \times 18 + 200 \times 15 + 500 \times 10}{150 + 320 + 200 + 500} = \frac{16\,760}{1\,170} = 14,32 \text{ Kč/kg.}$$

Tato částka bude používána při vyskladnění zásob v nadcházejícím měsíci.

V případě použití prostého váženého aritmetického průměru bude muset účetní jednotka vyřešit oceňování vyskladněných zásob v prvním období. V této situaci se použije buď metoda FIFO pro první období, nebo cena vypočtená váženým aritmetickým průměrem při prvním výdeji.

„Metoda váženého aritmetického průměru je celosvětově nejpoužívanější metodou oceňování zásob při jejich vyskladnění“.²

3.3.4. Metoda pevné ceny s odchylkou

V případě tohoto postupu je pro každý druh zásob stanovena pevná skladová cena, která se mění převážně až se změnou účetního období. V žádném předpisu není upraveno, jak má být tato cena stanovena. Obecně je tedy nutné řídit se zásadami, podle kterých mají použité metody směřovat k co nejvěrnějšímu zobrazení skutečnosti. Účty, které se používají pro zachycení skladových zásob, se rozdělí na dva účty analytické. Na prvním se účtuje v pevné ceně a na druhém je účtován rozdíl mezi pevnou cenou a cenou dodávky. Cenový rozdíl se nazývá oceňovací odchylkou. Oceňovací odchylky jsou při výdeji do spotřeby postupně rozpouštěny do nákladů.[5]

„Základní rozdíly mezi uvedenými metodami spočívají v tom, že metoda FIFO pracuje s výdejkami, kdežto metoda průměrných cen s příjemkami. Obě metody mění cenu zásob ve skladové evidenci. Metoda pevné ceny s odchylkou nemění cenu zásob ve skladové evidenci a přenáší tuto administrativu mimo vlastní sklad“.³

² KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2008, str. 149. ISBN 978-80-7263-450-7.

³ KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: VŠB – TU Ostrava, 2009, str. 40. ISBN 978-80-248-2148-8.

Co se týče oceňování zásob, myslím si, že je dobré zmínit ještě jednu metodu oceňování a tou je metoda LIFO. Tato zkratka znamená „last in first out“, což v překladu představuje pohyb „poslední do skladu, první ze skladu“. Při zvyšování cen nakupovaného materiálu je tato metoda výhodná, protože se do spotřeby zahrnují vyšší částky a na skladě zůstává nejstarší materiál oceněný nejnižší cenou. Současnými platnými předpisy (zákon o účetnictví) tato metoda není povolena.

3.4. Způsoby účtování zásob

Podle Českého účetního standardu č. 015 – Zásoby má účetní jednotka možnost výběru mezi dvěma způsoby účtování o zásobách. Tyto způsoby jsou označovány jako způsob A a B nebo také způsob průběžný a periodický.

Způsob A zajišťuje udržování záznamů o zásobách a nákladech prodaných zásob na stále aktuální bázi. Skladová evidence je v tomto případě vedena v jednotkách množství a v jednotkách ocenění. Tato evidence zajišťuje maximální informace pro operativní řízení, ulehčuje přípravu účetních výkazů a rozhodování manažerů. V průběhu účetního období se složky pořizovací ceny nakoupených zásob účtují na vrub kalkulačních účtů se souvztažným zápisem na příslušných účtech zúčtovacích vztahů, případně na finančních účtech. V pořizovacích cenách se poté převezme materiál a zboží na sklad zápisem na vrub účtu zásob a ve prospěch kalkulačního účtu zásob. Spotřebované zásoby se účtují na vrub nákladů a ve prospěch účtu příslušné zásoby.

Při účtování způsobem B musí být během roku též vedena skladová evidence, ale při nákupu se zásoby a složky jejich pořizovací ceny účtují přímo do nákladů. Účty zásob se používají pouze koncem účetního období při účetní uzávěrce, kdy se počáteční stavy zásoby převedou na vrub účtů nákladů a stav zásob podle skladové evidence se zaúčtuje na vrub příslušného účtu zásob a ve prospěch příslušného nákladového druhu. Tento způsob by měl být zjednodušením, ale vede spíše k problémům a je vhodný pouze pro okruh účetních jednotek s velmi jednoduchou činností. Lze jej aplikovat v účetních jednotkách, ve kterých jsou náklady na spotřebu materiálu zanedbatelnou položkou. Před tím než se účetní jednotka rozhodne účtovat zásoby periodicky, je potřeba vzít v úvahu, že je zkreslován výsledek

hospodaření, protože náklady na materiál jsou vykazovány v okamžiku pořízení a ne v okamžiku spotřeby.[4]

Z výše uvedeného je tedy možné odvodit, že způsob A a B dávají shodné výsledky pouze při účtování na konci roku. U způsobu B, kdy není stav zásob na skladě v průběhu roku účtován na příslušné účty zásob, se v případně potřeby (například pro finanční analýzu) stav musí zjistit ze skladové evidence. „Potřebám řízení lépe vyhovuje způsob A, kdy účetnictví poskytuje průběžně objektivní informace o stavu zásob a nákladech na prodané zásoby“.⁴

Účetní jednotka může také přistoupit ke kombinaci průběžného a periodického systému. Může tedy nastat situace, že účetní jednotka účtuje způsobem B např. o pořízení a úbytku zásob zboží a způsobem A o pořízení a spotřebě běžného materiálu.[1]

3.5. Účtování materiálu a zboží

3.5.1. Účtování materiálu a zboží způsobem A

Účetní jednotka má možnost pro účtování zavést tyto syntetické účty:

- 111 – Pořízení materiálu,
- 131 – Pořízení zboží.

Tyto účty se nazývají kalkulační a slouží ke zjištění pořizovací ceny materiálu a zboží. Při uzavírání knih nevykazují žádný zůstatek. Na stranách Má Dáti kalkulačních účtů bude zachycena cena pořízení a vedlejší pořizovací náklady spojené s nákupem, popřípadě reprodukční pořizovací cena při získání zásob darem. Částky na těchto účtech budou souvztažně zapsány na stranách Dal účtů 321 – Dodavatelé, pokud bude zásoba nakoupena na dodavatelský úvěr, 211 – Pokladna, při nákupu za hotové, 621 – Aktivace materiálu a zboží, při pořízení vlastní výrobou nebo na účtu 413 – Ostatní kapitálové fondy při získání daru.

⁴ KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: VŠB – TU Ostrava, 2009, str. 42. ISBN 978-80-248-2148-8.

Převzetí materiálu na sklad na základě příjemky se zaúčtuje zápisem na stranu Má Dáti účtu 112 – Materiál na skladě a na stranu Dal účtu 111. Úbytek materiálu ze skladu v důsledku spotřeby je účtován do nákladů, které vyjadřují provádění jednotlivých činností v podniku. U materiálu je tímto nákladovým účtem účet 501 – Spotřeba materiálu, popřípadě je při prodeji materiálu použit účet 542 – Prodaný materiál.

Účtování zboží způsobem A je obdobné, pouze jsou použity jiné syntetické účty, a to účet 132 – Zboží ve skladech a prodejnách při převzetí na sklad a účet 504 – Prodané zboží v případě vyskladnění v důsledku prodeje.

Příklad 3.3. Pořízení materiálu (zboží) nákupem (způsob A)

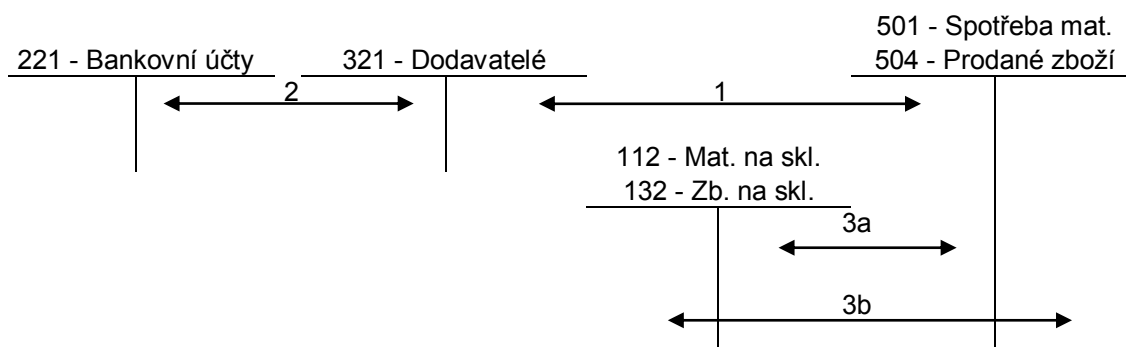
Účetní případ	Částka v Kč	MD	D
Nákup materiálu (zboží) na fakturu	75 000	111,131	321
Přijatá faktura za přepravu materiálu (zboží) externí firmou	2 500	111,131	321
Převzetí materiálu (zboží) na sklad	77 500	112,132	111,131
Spotřeba materiálu (vyskladnění zásob) ze skladu	20 000	501,504	112,132
Vrácení nespotřebovaného materiálu (neprodaného zboží) zpět do skladu	1 000	112,132	501,504

Zdroj: Vlastní zpracování.

3.5.2. Účtování materiálu a zboží způsobem B

V průběhu účetního období se pořízené zásoby a všechny náklady spojené s jejich pořízením účtují do spotřeby na nákladové účty 501 – Spotřeba materiálu a 504 – Prodej zboží se souvztažným zápisem na účtech 321 – Dodavatelé, 211 – Pokladna nebo 413 – Ostatní kapitálové fondy. Účty 112 – Materiál na skladě a 132 – Zboží na skladě se použijí až na konci účetního období, kdy se počáteční stav převede z těchto účtů do nákladů a stav zásob na skladě zjištěný inventarizací (zůstatek na konci roku) se převede zpět na účty zásob odúčtováním z nákladů.

Obr. 3.2. Schéma účtování nakupovaných zásob způsobem B



Zdroj: Vlastní zpracování.

Legenda:

1. Nákup materiálu (zboží) na fakturu
2. Úhrada faktury z bankovního účtu
3. Operace na konci účetního období:
 - a) převedení počátečních stavů do nákladů,
 - b) převod skutečného stavu materiálu a zboží na skladě.

3.6. Zásoby vlastní výroby

Zásoby vlastní výroby mohou vznikat jak ve výrobním procesu, tak při provozování služeb, nebo dokonce i při práci tvůrčí.

Pro správné účtování zásob vlastní výroby ve vlastních nákladech je důležité stanovení nákladových druhů v té které činnosti, které jsou přímé a které nepřímé. Účetní jednotka by měla vytvořit systém, pomocí kterého bude zajištěna co největší přesnost směřování přímých nákladů do zakázek či výrobků, kterých se skutečně týkají. Vlastními náklady se rozumí buď skutečná výše nákladů, nebo výše nákladů podle operativních (plánových) kalkulací. Pokud se zásoby oceňují podle předem stanovených plánových kalkulací, musí být vypracovány v podmínkách technické přípravy výroby a takto předem stanovenými cenami mohou být oceňovány všechny složky výroby vlastními pracovníky.[5]

Kalkulační vzorec pro výpočet úplných vlastních nákladů může vypadat takto:

Přímý materiál

Přímé mzdy

Ostatní přímé náklady

Výrobní režie

VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY

Správní režie (mzdy správních pracovníků, odpisy správních budov)

VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU

Odbytové náklady (např. na skladování, propagaci apod.)

ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU

„Odchylně mohou účetní jednotky oceňovat zásoby vlastní výroby, jimiž jsou nedokončená výroba, polotovary a výrobky, a to následujícími způsoby:

- ve výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem nedokončenou výrobu pouze přímými materiálovými náklady a výrobky nebo polotovary přímými materiálovými a mzdovými náklady,
- v hromadné a velkosériové výrobě pouze přímými náklady, jimiž jsou náklady na přímý materiál, polotovary, přímé mzdy a ostatní přímé náklady,
- v malosériové, kusové nebo zakázkové výrobě a ve výrobě s dlouhodobým cyklem přímými náklady, výrobní režii a v případě, že výrobní cyklus přesahuje 12 měsíců výjimečně i správní režii“.⁵

3.6.1. Účtování zásob vlastní výroby

Protože výroba zásob vlastní výroby je účtována v zásadě jako snížení majetku (aktiv) na straně jedné a vznik nákladů na straně druhé, vrací se zpět do aktiv tím, že jejich přírůstek je účtován jako zvýšení stavu zásob se souvztažným zápisem ve výnosech jako ekvivalent vynaložených nákladů.[4]

Stejně jako nakupované zásoby je možno zásoby vlastní výroby účtovat způsobem A i B.

⁵KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2008, str. 143. ISBN 978-80-7263-450-7.

3.6.1.1. Účtování zásob vlastní výroby způsobem A

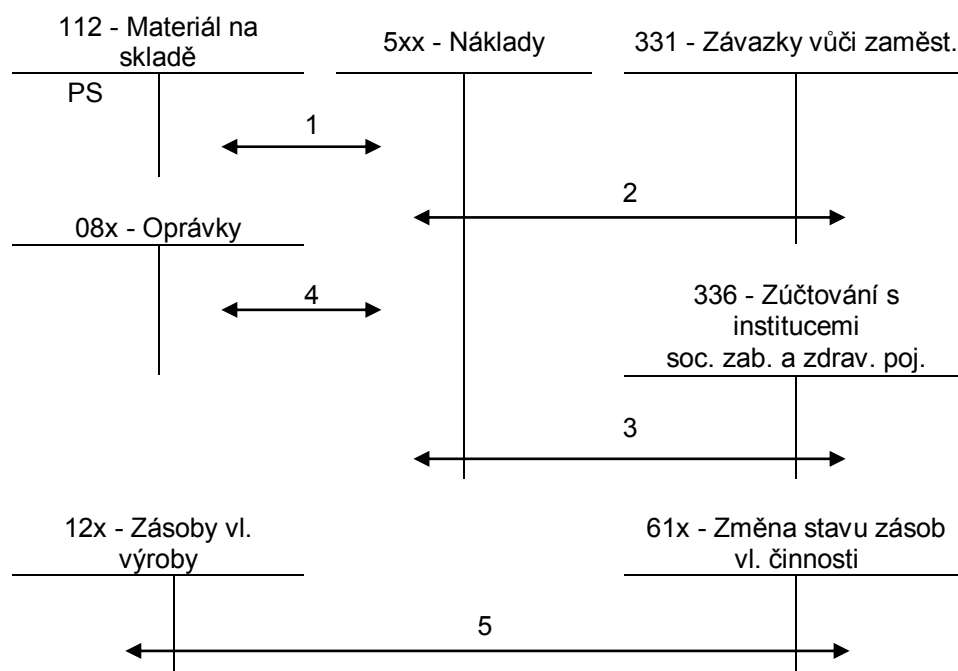
Spotřeba přímých a nepřímých nákladů je účtována do provozních nákladů (účetové skupiny 50, 51, 52) souvztažně se zápisem na účtech aktiv, popřípadě krátkodobých závazků.

Přírůstek zásob je účtován na stranu Má Dáti účtů skupiny 12, a to na:

- 121 – Nedokončená výroba,
- 122 – Polotovary vlastní výroby,
- 123 – Výrobky,
- 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny.

Souvztažně s těmito účty jsou na straně Dal použity výnosové účty skupiny 61 – Změny stavu zásob vlastní výroby (611 – Změna stavu nedokončené výroby, 612 – Změna stavu polotovarů vlastní výroby, 613 – Změna stavu výrobků, 614 – Změna stavu zvířat).

Obr. 3.3. Schéma účtování zásob vlastní výroby způsobem A



Zdroj: Vlastní zpracování.

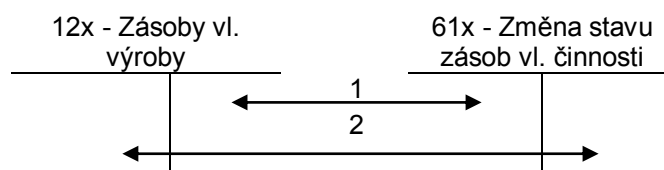
Legenda:

1. Spotřeba materiálu
2. Mzdové náklady
3. Ostatní přímé náklady (zdravotní a sociální pojištění z mezd)
4. Odpisy
5. Přírůstek zásob vlastní výroby oceněných ve vlastních nákladech na sklad

3.6.1.2. Účtování zásob vlastní výroby způsobem B

Při účtování způsobem B se vynaložené náklady na výrobu běžně účtují do nákladů na příslušných účtech účtové skupiny 5 – Náklady jako při účtování způsobem A, ale v účtové skupině 12 – Zásoby vlastní výroby se neprovádí žádné zápisy. K zápisům dojde až na konci účetního období. Počáteční stav zásob vlastní výroby se poslední den účetního období odepíše z výnosů a zaúčtuje se skutečná zásoba vlastní výroby podle skladové evidence k okamžiku sestavení účetní závěrky.

Obr. 3.4. Účtování zásob vlastní výroby způsobem B na konci účetního období



Zdroj: Vlastní zpracování

Legenda:

1. Odúčtování počátečního stavu
2. Naúčtování skutečné zásoby k okamžiku sestavení účetní závěrky

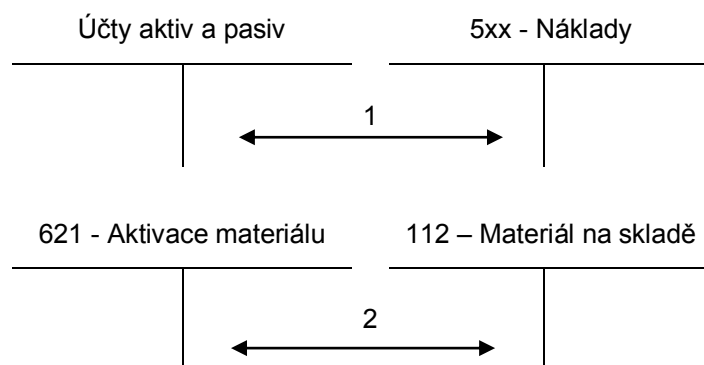
3.7. Pořízení materiálu ve vlastní režii – aktivace

Některé druhy materiálu si účetní jednotky mohou vyrábět samy. Jedná se především o specifický materiál, který účetní jednotka sama běžně nevyrábí, ale který potřebuje. Jsou to například obaly na své výrobky nebo náhradní díly pro vlastní potřebu.[1]

Při pořízení materiálu vlastní činností účtujeme o tzv. aktivaci. Pod tímto pojmem se rozumí převedení výkonů provedených ve vlastní režii do majetku účetní jednotky. Při tomto způsobu pořízení je vyžadováno, aby byly v účetnictví nejprve zachyceny veškeré vlastní náklady vynaložené na zhotovení materiálu. Náklady jsou prvotně zachyceny na účtech nákladových druhů v účtové třídě 5 – Náklady a po vyrobení materiálu jsou převedeny do aktiv na účet materiálu. Převedení vynaložených nákladů do aktiv se účtuje pomocí účtu 621 – Aktivace materiálu a zboží. S pomocí tohoto účtu je eliminován vliv vynaložených nákladů na výsledek hospodaření účetní jednotky.[4]

Tímto mechanismem je zajištěno, že se příslušné náklady spojené se spotřebou materiálu vyrobeného ve vlastní režii zaúčtují až v okamžiku výdeje do výroby.[6] Postup účtování pořízení materiálu vlastní výrobou je zřejmý z následujícího obrázku.

Obr. 3.5. Schéma účtování pořízení materiálu vlastní činností



Zdroj: Vlastní zpracování.

Legenda:

1. Vznik různých nákladů na výrobu
2. Aktivace materiálu

3.8. **Účtování zásob přímo do spotřeby**

ČÚS č. 015 – Zásoby v bodě 4.4.4. umožňuje účetní jednotce stanovit druhy zásob, které budou při pořízení účtovány přímo do spotřeby (tj. bez zaúčtování na sklad), a to za podmínky, že nebude narušena souvislost účtování nákladů a výnosů. ČÚS č. 015 - Zásoby stanovuje, že spotřeba vykázaná v účetní závěrce musí odpovídat skutečné spotřebě, což není možné dodržet doslovně, protože pak by musel být například vrácen na sklad každý nespotrebovaný list kancelářského papíru. Účetní jednotka musí rozsah takového účtování předem stanovit svým předpisem, tzn. vnitřní směrnici. Přímou do spotřeby jsou obvykle účtovány kancelářské potřeby a drobný údržbářský materiál.[5]

3.9. **Zásoby na konci účetního období**

Na konci účetního období často dochází k situaci, kdy při nákupu materiálu a zboží tyto zásoby do účetní jednotky dorazí fyzicky, ale účetní jednotka neobdržela od dodavatele patřičné doklady. Druhou typickou situací na konci účetního období je stav, kdy jsou do

účetní jednotky doručeny příslušné doklady – přijaté faktury za zásoby a dodací listy na ně, ale nedorazí fyzicky předmětné zásoby. Oba případy je nutno v účetnictví řádně zachytit.[1]

3.9.1. Zásoby na cestě

Zjistí – li se při účetní uzávěrce, že účetní jednotka obdržela přijatou fakturu za dodávku materiálu (zboží), ale neobdržela fyzicky fakturovanou zásobu, je tato zásoba „zásobou na cestě“.

Přijatá faktura je zaúčtována obvyklým způsobem. Nedodaný (nepřevzatý) materiál (zboží) je zachycen na stranu Má Dáti účtu 119 – Materiál na cestě (v případě zboží na stranu Má Dáti účtu 139 – Zboží na cestě) a souvztažně na stranu Dal účtu 111 – Pořízení materiálu (131 – Pořízení zboží), nebo účet 112 – Materiál na skladě (132 – Zboží na skladě a v prodejnách), v případě že účetní jednotka nezřídila kalkulační účty.[6]

Zaúčtování nepřijatého materiálu nebo zboží, k okamžiku sestavení účetní závěrky je pro účetní jednotku velmi důležitou operací, protože pokud by účetní jednotka tuto situaci nezaúčtovala, neoprávněně by si zvýšila hodnotu zásob na skladě. Pokud by později tato zásoba při fyzické inventuře nebyla nalezena (z toho důvodu, že zásoba nebyla přijata na sklad), byla by pravděpodobně vykázána nesprávně jako inventarizační rozdíl.

Je nutné také podotknout, že kalkulační účty 111 – Pořízení materiálu a 131 – Pořízení zboží nesmí při uzavírání knih vykazovat žádný zůstatek. Pokud účetní jednotka zjistí, že zůstatek na těchto účtech není nulový a nebyla zúčtována příjemka zboží na sklad, je možné, že jde o zásobu na cestě.

Příklad 3.4. Účtování o nedodaném materiálu (zboží) na konci účetního období

Účetní případ	Částka v Kč	MD	D
Faktura přijatá za nákup materiálu (zboží)	165 000	111, 131	321
Zaúčtování materiálu (zboží) na cestě	165 000	119, 139	111, 131
Konečný stav materiálu (zboží) na cestě	165 000	702	119, 139
Účtování v následujícím účetním období			
Počáteční stav materiálu (zboží) na cestě	165 000	119, 139	701
Příjemka materiálu (zboží) na sklad	165 000	112, 132	119, 139

Zdroj: Vlastní zpracování.

3.9.2. Nevyfakturované dodávky zásob

Stav, kdy účetní jednotka dodávku materiálu nebo zboží obdržela, ale do okamžiku sestavení účetní závěrky neobdržela příslušné doklady (přijatá faktura, dodací list), se řeší formou zaúčtování „nevyfakturovaných dodávek“ na stranu Dal účtu 389 – Dohadné účty pasivní. Zásoba je vnitřním účetním dokladem zaúčtována v takzvané „dohadné výši“, protože v této chvíli není k dispozici přesná částka, za kterou je zásoba pořízena. V následujícím účetním období, když do účetní jednotky dorazí potřebné doklady, je zaúčtovaný „dohad“ zúčtován a účetní operace dokončena.[1]

Příklad 3.5. Účtování nevyfakturované dodávky na konci účetního období

Účetní případ	Částka v Kč	MD	D
Příjem materiálu (zboží) na sklad	165 000	112,132	111,131
Do konce účetního období nedošla faktura - zaúčtování předpokládané částky (odhad)	165 000	111,131	389
Konečný stav dohadných účtů pasivních	165 000	389	702
Účtování v následujícím účetním období – faktura za materiál v hodnotě nižší, než byl odhad			
Počáteční stav dohadných účtů pasivních	165 000	701	389
Faktura za materiál dodaný v předchozím účetním období	160 000	389	321
Doučtování zůstatku dohadné položky	5 000	389	112, 132

Zdroj: Vlastní zpracování.

Zaúčtování nevyfakturované dodávky je nutné vzhledem k přesnému stanovení hodnoty zásob ve skladu. Při provádění fyzické inventury musí být tyto zásoby v hodnotě skladu zahrnuty, protože v opačném případě by při inventuře mohlo být neoprávněně účtováno o přebytku zásob.

3.10. Slevy na nakoupené zásoby

V souvislosti s nakupovanými zásobami se lze setkat s tím, že dodavatel poskytuje u těchto zásob slevu. Tyto slevy lze rozdělit na bonusy a skonta.

3.10.1. Bonus

Tento typ slevy je poskytován dodavatelem při splnění podmínky odběru určitého množství. Hranice pro splnění podmínky je zpravidla stanovena hodnotou odebraného zboží nebo technickými jednotkami. Bonus může být dodavatelem poskytnut na základě předem uzavřené smlouvy nebo na základě jeho vnitřní ceníkové popřípadě obchodní politiky, aniž by se k jeho poskytnutí zavázal smluvně.

V případě, že je bonus poskytován ihned při dodávce určitého množství zásob nebo překročení určité hodnoty fakturace v každé jednotlivé konkrétní dodávce, je nutné ho u odběratele považovat za slevu poskytnutou k jednotlivým položkám faktury a rozpustit ji do jejich ocenění. Bonus může být také poskytnut až následně po odebrání určitého objemu zásob dodatečně. V účetnictví by potom mělo být postupováno tak, aby byla zachycena souvislost bonusu s provozní oblastí výsledovky. Proto by měl být v tomto případě použit účet 548 – Ostatní provozní náklady (u dodavatele) a účet 648 – Ostatní provozní výnosy (u odběratele).

Bonus, poskytovaný následně po odebrání zásob dodatečně může mít formu:

- zboží bez úplaty (jako naturální plnění) – pokud je u odběratele používáno oceňování průměrnou cenou, bezúplatná dodávka se projeví poklesem ceny, protože při převzetí bude zvýšen stav zásob bez zvýšení jejich hodnoty; v případě, že je používána pevná skladová cena, hodnota ocenění bezúplatného

příjmu se proúčtuje proti skladové ceně na účet cenových odchylek (protiúčtem k účtu zásob je u odběratele výnosový účet, dodavatel účtuje do nákladů),

- peněz – v tomto případě je u odběratele opět použit výnosový účet a u dodavatele je účtováno do nákladů.[5]

3.10.2. Skonto

Jako skonto je označován ten případ, kdy dodavatel poskytne slevu z určité konkrétní faktury, protože byla zaplacená před dobou splatnosti. Skonto může mít podobu cenové podmínky uplatněné již při stanovení fakturační ceny, nebo je fakturována plná cena, ke které je přislíbeno finanční zvýhodnění například při dřívějším smluvním zaplacení.[5]

„Nárok na skonto, či povinnost poskytnout skonto, vzniká vždy teprve tehdy, když je úhrada skutečně provedena. Proto se o něm účtuje do nákladů či výnosů toho období, v kterém odběratel provedl úhradu bez ohledu na to, kdy dodavatel skonto přiznal.“⁶

3.11. Poskytnuté zálohy na zásoby

Poskytnuté zálohy na zásoby jsou částky, které zaplatí účetní jednotka před dodáním zásob. Tyto zálohy mohou být krátkodobé (nepřesahující dobu jednoho účetního období pro její zúčtování s dodávkou) nebo dlouhodobé, které jsou zúčtovány za období delší než je jedno účetní období. Jsou majetkovou položkou zobrazenou v rozvaze na straně aktiv a jsou součástí oběžného majetku.

Poskytnutá záloha představuje pohledávku za dodavatelem, který má povinnost dodat zásoby dle dohody. Důležité při jejím vzniku je, že souvisí s odlivem peněžních prostředků od účetní jednotky (odběratele) směrem k dodavateli. Při dodání zásob je záloha zúčtována a majetková položka pohledávky je nahrazena položkou příslušných aktiv. Přestože svůj charakter pohledávky za dodavatelem zásob neztrácejí, jsou vyloučeny z pohledávkových

⁶LOUŠA, František. *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2007, str. 47. ISBN 978-80-247-2117-0.

úctů a ve směrné účtové osnově jsou zařazeny do účtové skupiny 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby. Jsou tedy obsaženy v účtové třídě 1 – Zásoby.[3]

V účtové skupině 15 – Poskytnuté zálohy jsou stejně jako v účtové skupině 31 – Pohledávky zálohy nerozdělené na krátkodobé a dlouhodobé, i když v rozvaze jsou položky pohledávek na dlouhodobé a krátkodobé roztrženy. Tento nedostatek by mohl být řešen zavedením analytických účtů k syntetickým účtům záloh.

3.12. Reklamáce při pořízení a prodeji zásob

K reklamám dodávek materiálu a zboží může docházet z různých příčin. Může k nim docházet z důvodu nižší jakosti dodané zásoby, omylu ve skladbě dodávky, chyb v účetních dokladech, dodání jiného množství materiálu či zboží apod.

U každé reklamáce je nutno příčinu vzniku zvážit. Pokud je například odběratelem reklamován zjevně chybný výpočet na faktuře před jejím zaplacením, je možné, aby byla do nákladu vyúčtována správná částka a o její reklamovanou hodnotu bylo přímo upraveno účtování o závazku vůči dodavateli. Pokud je ale účetní jednotka plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), je možno si tuto daň odečíst pouze v hodnotě uvedené na daňovém dokladu. Proto je u plátců DPH běžnější zúčtování závazku podle přijaté faktury a po přijetí dobropisu či vrubopisu (účetního a daňového dokladu, který potvrzuje uznanou reklamaci) zúčtování reklamované částky zvláštní položkou minusem do závazků vůči dodavateli. Dodavatel podle zákona o DPH nesmí stornovat původní fakturu a vystavit novou, ale vystavit opravný doklad, který má obsahovat rozdíl mezi upraveným a původním základem daně. Tímto dokladem je již výše zmíněný dobropis či vrubopis.

O něco složitější je situace tehdy, pokud se fakturovaná cena liší od ceny smluvené nebo fakturované množství od množství na dodacím listu. V tomto případě je nutno ověřit, jestli nedošlo na poslední chvíli ke změně smlouvy nebo zda neexistuje ještě další dodací list, případně potvrzení o vrácení dodaného zboží. Pokud by byl důvod pro reklamaci nezpochybnitelný, mohlo by být o reklamaci účtováno okamžitě. V případě, že reklamáce není jednoznačně nepopíratelná, nemůže být zúčtována okamžitě při obdržení dodavatelské faktury, ale až v případě přiznání dodavatelem nebo dokonce až na základě pravomocného

rozhodnutí soudu. V rámci opatrného přístupu k této reklamaci bude odběratelská účetní jednotka účtovat svůj závazek ve výši dodavatelem požadované úhrady.

Při účtování je nutno vždy rozlišovat, zda je reklamovaná dodávka již zaplacená, zda byla reklamována z důvodu špatné kvality až po vydání do spotřeby, nebo je zásoba při uznání reklamace ještě skladem. Může být rozhodnuto, že dodavatel poskytne dobropis proti vrácení dodávky. Vyskladnění je zúčtováno jako pohledávka a zároveň je snížen příslušný účet zásob. U účtování způsobem B bude použit místo účtu příslušné zásoby účet spotřeby zásob. Pokud je výsledkem reklamačního řízení vystavení dobropisu na určitou finanční částku, aniž by došlo k opravě nebo vrácení dodávky, znamená to, že bylo dosaženo snížení dodavatelské ceny za určitou položku zásob. Toto snížení by se u skladovaných zásob mělo promítnout do skladové ceny, ale často je dobropis účtován na cenové odchylky, protože používaný účetní program neumožňuje zpětně měnit hodnotu skladové položky.[5]

Reklamace účetně představuje, jak už bylo výše řečeno, pohledávku odběratele vůči dodavateli, kterou reklamující účetní jednotka zaúčtuje na stranu Má Dáti účtu 315 – Ostatní pohledávky. Reklamační nárok odběratele může být druhou stranou uznán plně, zčásti nebo vůbec. Neuznaný reklamační nárok lze uplatnit při soudním řízení, při kterém soud rozhodne, zda je na reklamaci nárok či ne a rovněž v jakém rozsahu.[4]

Účtování uznané reklamace:

- dodavatel zašle dobropis na reklamovanou částku – cena bez daně je jako záporná částka zúčtována na stranu Má Dáti účtu 315 – Ostatní pohledávky, nárok na snížení odpočtu DPH je zúčtován obdobně na stranu Má Dáti účtu 343 – Daň z přidané hodnoty a o celkovou cenu s daní je snížen závazek vůči dodavateli na straně Dal účtu 321 – Závazky z obchodních vztahů – opět zápornou částkou,
- náhrada reklamované částky dodavatelem ve formě náhradní dodávky – tato dodávka bude zachycena na straně Má Dáti některého z kalkulačních účtů nebo přímo na majetkový účet příslušné zásoby a souvztažně na straně Dal účtu 315 – Ostatní pohledávky.

Účtování neuznané reklamace:

- v tomto případě je reklamovaná částka zaúčtována do nákladů na stranu Má Dáti účtu 549 – Manka a škody z provozní činnosti se souvztažným zápisem na straně Dal účtu 315 – Ostatní pohledávky.

3.13. Opravné položky k zásobám

Opravnou položkou se v účetnictví zachycuje dočasné (přechodné) snížení hodnoty zásob. Dochází k tomu nepřímým způsobem (pomocí opravného účtu), při němž stav skladového účtu zásob zůstává beze změny. Opravné položky jsou výrazem účetního principu opatrnosti a jejich zaúčtování snižuje prostřednictvím nákladů hospodářský výsledek, zúčtování naopak hospodářský výsledek zvyšuje. Tyto položky nelze tvořit při zvýšení hodnoty zásob, resp. obecně majetku.

Pokud se ukáže, že je rozdíl mezi účetní hodnotou a reálnou hodnotou dočasného charakteru, účetnictví reaguje tvorbou opravné položky. Pokud je naopak rozdíl trvalého charakteru, dochází k odpisu majetku. Opravná položka nikdy nemůže existovat sama o sobě, vždy musí existovat v přímé souvislosti s konkrétním aktivem, jehož účetní hodnotu snižuje.

Tvorba opravných položek je účtována na straně Má Dáti účtu nákladů v účtové skupině 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti s podvojným zápisem na straně Dal účtu opravné položky k příslušné zásobě v účtové skupině 19 – Opravné položky k zásobám. Jejich snížení či zrušení se účtuje opačně, tzn. na stranu Dal účtu v účtové skupině 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti s podvojným zápisem na stranu Má Dáti účtu v účtové skupině 19 – Opravné položky k zásobám. V případě prodeje zásob se příslušná opravná položka zúčtuje stejně jako při jejím snížení či zrušení.

Zaúčtování opravných položek k zásobám se provádí k rozvahovému dni v rámci účetní uzávěrky, kdy se účtuje o účetních případech, které směřují k podání věrného a poctivého obrazu o účetní závěrce. U zásob je tvorba opravných položek častou záležitostí, protože právě u zásob dochází k tomu, že jsou neprodejné, nízkoobrátkové nebo zastaralé. V rozvaze vystupují opravné položky v rámci aktiv, a to jako korekce příslušné položky, která

sníží brutto hodnotu této položky na její netto (čistou) hodnotu – pokud by nebyly vytvořeny, došlo by v rozvaze účetní jednotky k vykázání nadhodnocených aktiv. Platí, že opravné položky se účtují bez ohledu na rentabilitu (ziskovost) účetní jednotky. Jejich prvotním smyslem není úprava účetní ziskovosti či ztrátovosti účetní jednotky, ale právě zachycení věrného a poctivého obrazu její finanční situace.

Existence a účtování opravných položek je úzce spjata s inventarizací, při které se posuzuje výše a odůvodněnost opravných položek a podle zjištěných skutečností může být položka vytvořena, zvýšena, či naopak snížena nebo úplně zrušena.[3]

Příklad 3.6. Účtování opravných položek⁷

Účetní jednotka obchodující se sportovním vybavením má na skladu dočasně těžko prodejné zásoby sezónního zboží. Hodnota tohoto zboží je na úrovni 66 % pořizovací ceny. K rozvahovému dni bylo účtováno následovně:

Účetní případ	Částka v Kč	MD	D
Počáteční stav zásob	100 000	132	701
Tvorba opravné položky	34 000	559	196
Zrušení opravné položky	34 000	196	559

V případě trvalého snížení hodnoty zásob bude účetní jednotka účtovat o škodě, kdy bude snížení zaznamenáno na stranu Má Dáti účtu 549 – Manka a škody z provozní činnosti s podvojným zápisem na straně Dal příslušného účtu zásob.

3.14. Inventarizace zásob

Inventarizací zásob je v účetních jednotkách zjišťován skutečný stav zásob, a to především fyzickou inventurou a dále je ověřováno, zda zjištěný skutečný stav zásob odpovídá stavu zachycenému v účetnictví. V rámci inventarizace je také nutno zjistit, jestli ocenění zásob v účetnictví není vyšší než jejich tržní cena. Pokud se tak stane, je nutné určit, zda se jedná o rozdíl trvalého charakteru, nebo přechodného charakteru (jednalo by se o opravnou položku).

⁷KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2008*. Praha: ASPI, 2008, str. 197. ISBN 978-80-7357-336 -2.

Zákon o účetnictví nabízí několik způsobů pro provedení inventarizace. Inventarizaci lze provést buď k datu sestavení účetní závěrky (řádné nebo mimořádné) jako periodickou inventarizaci, nebo průběžným způsobem. Průběžný způsob lze použít, pokud účetní jednotka účtuje o zásobách podle jejich druhů, míst jejich uložení nebo hmotně odpovědných osob.[1]

Skutečné stavy majetku a závazků účetní jednotky se při inventarizaci zjišťují:

- fyzickou inventurou, kterou se rozumí skutečné spočítání majetku – touto inventurou se zjišťují stavy u hmotného majetku, nehmotného majetku, zásob a dále u prostředků v hotovosti,
- dokladovou inventurou, kterou se zjišťují stavy u závazků, pohledávek a případně dalších složek majetku, u kterých nelze provést fyzickou inventuru.[3]

Fyzická inventura je primárním způsobem zjišťování skutečných stavů zásob, teprve v případě, že nelze prokazatelně provést inventuru fyzickou, lze inventuru provést dokladově. Fyzické inventuře podléhají téměř všechny položky zásob na skladě a v prodejnách, tzn. materiál na skladě, zboží na skladě a v prodejně, výrobky vlastní výroby na skladě i nedokončená výroba a polotovary vlastní výroby. Inventura se provádí zpravidla přepočtením, přeměřením nebo převážením. Existují ale případy, kdy to není možné například z důvodů ohrožení bezpečnosti nebo nehospodárnosti zjišťování skutečného stavu – v těchto specifických případech je možné stanovit skutečnou výši zásoby technickým výpočtem.[1]

Při porovnání skutečného stavu zásob zjištěného fyzickou (popřípadě dokladovou) inventurou se stavem podle účetnictví mohou vzniknout inventarizační rozdíly v podobě:

- přebytku, pokud je skutečný stav vyšší než účetní,
- manka, pokud je skutečný stav nižší než účetní.

V případě, že je u zásob zjištěno manko, může jít o manko do normy (o tzv. přirozený úbytek) nebo o manko nad normu, které může vzniknout v rámci běžných či mimořádných nákladů. Manko do normy je zvláštním případem úbytku zásob, protože nebývá považováno za manko či škodu v pravém slova smyslu. Jde o ztrátu v rámci norem přirozených úbytků zásob, které si účetní jednotka určí interní směrnici. Při tom vychází z praxe, ze zkušeností a

také z charakteru a specifických podmínek své činnosti.[3] Jedná se o technologické a technické ztráty vznikající například rozprachem a vyschnutím v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu. Úbytek zásob v podobě tohoto přirozeného úbytku je účtován stejně jako spotřeba nebo vyskladnění zásob.

Manka a přebytky zásob lze vzájemně vyrovnat pouze tehdy, jsou-li zásoby evidovány podle jednotlivých druhů a jedná-li se o inventarizační rozdíly, které vznikly ve stejném období neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů. Pokud po tomto vyrovnání převyšuje částka mank částku přebytků, je rozdíl posuzován jako výsledné manko. Převyšuje-li částka přebytků částku mank, posuzuje se rozdíl jako výsledný přebytek.[1]

Inventarizační rozdíly jsou účtovány převážně výsledkově, do provozních nákladů (manka) a výnosů (přebytky). Pouze při škodách způsobených zcela mimořádnými okolnostmi (v důsledku živelných pohrom) je účtováno o škodě do mimořádných nákladů. Následující tabulka shrnuje účtování inventarizačních rozdílů.

Tab. 3.1. Přehled účtování inventarizačních rozdílů

Charakter zjištěného rozdílu	Zaúčtování
Úbytek v rámci norem	501/112
	61x/12x
	504/132
Manko	549/112
	549/12x
	549/132
Škoda v důsledku živelné pohromy	582/112
	582/12x
	582/132
Přebytek	112/648
	12x/61x
	132/648

Zdroj: Vlastní zpracování.

3.15. Analytická evidence zásob

Vedení analytických účtů je upraveno v rámci ČÚS č. 001 – Účty a zásady účtování na účtech. Tento standard obsahuje členění analytických účtů. Další požadavky na analytické účty jsou uvedeny v ČÚS č. 015 – Zásoby.

Při sestavování účtového rozvrhu by měla účetní jednotka respektovat strukturu rozvahy z hlediska určení syntetických účtů, ale současně by měla vymezit takové analytické účty, které by jí umožňovaly bezproblémové zachycování potřebných informací. Analytické účty jsou vedeny se zohledněním předmětu činnosti účetní jednotky podle skupin či druhů zásob.

Mezi kritéria tvorby analytických účtů se řadí:

- druh zásob, resp. skupiny zásob,
- hmotně odpovědné osoby,
- místo uložení (mimo klasických míst uložení – skladů má být účtováno o zásobách poskytnutých ke zpracování jiným účetním jednotkám, do konsignačních skladů a o zásobách zapůjčených mimo účetní jednotku),
- potřeby finančního řízení,
- majetek daný do zástavy a majetek, kterým účetní jednotka ručí za své závazky, současně by měla být brána v úvahu technologická a organizační specifika podniku,
- daňové hledisko – např. rozlišení úbytku materiálu do normy přirozených úbytků a nad normu.[3]

Pro zásoby na skladě je vedena specifická účetní evidence, tzv. skladní karty. Jde o účetní knihy analytických účtů, ve kterých se rozvádějí účetní zápisy zaznamenané v hlavní knize. Tyto karty mají v zásadě dvě části – identifikační a část zachycující pohyb a stav materiálu. Část identifikační obsahuje údaje o názvu, typu, jednotce množství, ceně za jednotku (pokud není uváděna u každého pohybu), místu uložení a také číslo, pod kterým je zásoba vedena na skladě (skladní číslo). Všechny záznamy na skladních kartách jsou prováděny na základě prvotních účetních dokladů, zpravidla jsou to příjemka na sklad a výdejka ze skladu.[3]

4. Zásoby ve společnosti MUBEA – HZP, s. r. o.

4.1. Charakteristika společnosti MUBEA – HZP, s. r. o.

Společnost Mubea – HZP, s. r. o. vznikla 11. května 1998 a byla založena jako společný podnik společnosti Mubea Engineering AG v Heidenu, se sídlem ve Švýcarsku a Hanáckých železáren a péroven - Služeb, a. s., se sídlem v Prostějově. Sídlo společnosti je v Prostějově, v ulici Dolní 100. První název zněl Mubea – Hanácké železářny pružiny, s. r. o. V roce 2000 byla společnost přejmenovaná na Mubea – HZP, s. r. o. Základní kapitál společnosti činí 175 000 000 Kč. V současné době je jediným společníkem společnost Mubea Engineering AG. Předmětem podnikání společnosti je obrábění a zpracování kovů pro automobilový průmysl, kovářství, zámečnictví a také nákup a prodej zboží.

Obr. 4.1. Areál společnosti Mubea – HZP, s. r. o., v Prostějově



Zdroj: <http://www.mubea-hzp.cz/cz/default.asp>

Společnost se zabývá výrobou součástí do podvozků osobních automobilů, která se člení na tři různé výrobní oblasti:

- tyčové stabilizátory,
- trubkové stabilizátory,
- nápravové pružiny.

Výroba probíhá ve dvou výrobních halách. Průměrný počet zaměstnanců za rok 2010 je 430 včetně technickohospodářských pracovníků. Dle interních materiálů společnost

v tomto roce zaznamenala nárůst průměrného počtu zaměstnanců oproti roku 2009 o 16 % (průměrný počet v roce 2009 činil 370 zaměstnanců).

Mubea – HZP, s. r. o. je členem skupiny podniků Muhr und Bender, která je partnerem automobilového průmyslu v celosvětovém měřítku. Okolo 90 % světového obratu skupiny podniků Muhr a Bender se realizuje na trzích, na kterých má vedoucí nebo druhou pozici.

Schéma organizační struktury společnosti jsem se rozhodla zařadit mezi přílohy – je to z toho důvodu, že je velmi rozsáhlé. Je přiloženo v německém originálu spolu s českými překlady názvů jednotlivých středisek.

4.1.1. Vize a cíle společnosti

Základní vizí společnosti Mubea – HZP, s. r. o. je stát se leaderem ve výrobě pružin a stabilizátorů do osobních automobilů. Cílem v době vzniku společnosti bylo založení moderního podniku na výrobu součástí do automobilů s lepší dostupností pro zákazníky v teritoriu střední a východní Evropy. Dalším cílem společnosti je dosáhnout co nejvyšší spokojenosti zákazníků důslednou realizací cílů kvality, cílů týkajících se životního prostředí, aktivním přístupem a zodpovědností každého pracovníka.

Společnost má v současné době mnoho zákazníků po celém světě. Mezi hlavní odběratele patří například společnosti General Motors (Opel), Volkswagen, Daimler, Fiat, Toyota, Volvo, Ford, Suzuki, Nissan, Opel, Porsche a z českých společností hlavní výrobce automobilů na českém trhu Škoda Auto.[13]

4.1.2. Účetní systém společnosti Mubea – HZP, s. r. o.

Společnost vede od roku 2007 účetnictví v systému SAP. Tento softwarový produkt pro společnost představuje spolehlivý, stabilní a komplexní systém pro řízení podniku. Umožňuje také konsolidaci na úrovni skupiny podniků Muhr und Bender a kvalitnější výkaznictví (dříve probíhalo reportování výkazů především do MS Excel). V tomto systému je veden modul účetnictví a modul controlling. Modul účetnictví zahrnuje vedení hlavní knihy, evidenci majetku, skladového hospodářství a evidenci dodavatelsko-odběratelských

vztahů. Modul controlling zahrnuje účetnictví nákladových středisek, kalkulace (controlling nákladů na výrobek), výrobní zakázky a také reportingový modul.

Systém SAP je propojen s logistickým systémem XPPS a oba programy jsou propojeny prostřednictvím programového interface (počítačového rozhraní) v tzv. Grosse Schnittstelle (česky Velké rozhraní). V systému XPPS jsou vedeny agendy výroby, nákupu (evidence objednávek) a logistika včetně expedice a fakturace.

Interface „Grosse Schnittstelle“ představuje soubor asi 45 programů, které řídí a provádějí pravidelný noční přenos dat mezi oběma systémy. V systému SAP je vedeno skladové hospodářství a zmíněné rozhraní umožňuje přenos účtování přijatých a vydaných faktur, přenos příjmů a odeslání zboží a přenos skladových pohybů. Pomocí přenosu kusovníků a pracovních postupů jsou také poskytnuty podklady pro zpracování kalkulací a je možné sestavovat výrobní kalkulace a různé analýzy na základě kalkulační struktury ceny výrobku.

Na systém „Grosse Schnittstelle“ přešla společnost od 1. 1. 2010. Do konce roku 2009 existovalo tzv. „Kleine Schnittstelle“ (Malé rozhraní), které umožňovalo pouze přenos účtování přijatých a vydaných faktur. V účetním systému taktéž nebylo skladové hospodářství. Zásoby byly účtovány metodou B a jednou za rok byla prováděna inventura a zúčtování skutečné změny stavu zásob.

Obr. 4.2. Náhled na zásoby v SAP podle účtů hlavní knihy

Seznam hodnot zásob: Zobraz.zůstatků

Zůst.per.	Účok	Název firmy							
Účet HK	Dlouhý text účtu HK	Materiály	Měna	Účet zásob	Měna	Odchylka	Měna		
07/2010	4100 Mubea - HZP s.r.o. (CZ)								
200100	materiál na sklade - plny mat..	36.973.211,66	CZK	37.293.596,67	CZK	320.385,01	CZK		
200200	materiál na sklade - duty mat..	11.309.895,06	CZK	11.309.895,06	CZK	0,00	CZK		
200400	materiál na sklade - povrchov..	380.297,47	CZK	380.297,47	CZK	0,00	CZK		
200500	zboží	2.537.339,18	CZK	2.537.339,18	CZK	0,00	CZK		
200600	material na sklade - montážní..	25.654.911,31	CZK	25.654.911,31	CZK	0,00	CZK		
203100	materiál na sklade - obaly	153.562,68	CZK	726.767,72	CZK	573.205,04	CZK		
203600	materiál na sklade - kulickov..	1.911.184,78	CZK	1.911.184,78	CZK	0,00	CZK		
204100	materiál na sklade - male nás..	0,00	CZK	0,00	CZK	0,00	CZK		
204300	Stav nástroju - produkce Mubea	0,00	CZK	0,00	CZK	0,00	CZK		
211000	Polotovary vlastní výroby	31.103.919,01	CZK	31.103.919,01	CZK	0,00	CZK		
222000	Výrobky	183.913.804,58	CZK	183.913.804,59	CZK	0,01	CZK		
* Součet	4100	293.938.125,73	CZK	294.831.715,79	CZK	893.590,06	CZK		
** Součet		293.938.125,73	CZK	294.831.715,79	CZK	893.590,06	CZK		

Zdroj: Interní materiály společnosti Mubea – HZP, s. r. o. (pro ilustraci)

4.2. Skupiny zásob ve společnosti Mubea – HZP, s. r. o.

Skladovaný materiál

Nákup základního materiálu ve společnosti probíhá na základě dlouhodobých kontraktů s několika dodavateli. Jednotlivé dodávky materiálu si dále řídí výroba – stabilizátory i pružiny mají tzv. disponenta, což je osoba, která hlídá objednávky, příjmy materiálu a výrobu tak, aby bylo pro výrobu neustále zajištěno dostatečné množství základní suroviny. Vše je řízeno elektronickými požadavky přes systém XPPS. Nákup ostatních materiálových zásob je řešen operativně ve středisku Nákup, které je v podniku zřízeno.

Materiálové zásoby jsou skladovány ve formě:

- základního materiálu, který se dělí na trubkový materiál používaný pro výrobu trubkových stabilizátorů a na plný materiál používaný k výrobě tyčových stabilizátorů a nápravových pružin,
- pomocného materiálu, kterým jsou zejména nakupované montážní díly,
- provozních látek – práškový lak, tryskací zrno (slouží k ohlazení stabilizátorů),
- náhradních dílů k výrobním strojům,
- obalového materiálu, kterým jsou v současnosti zejména etikety.

Obalový materiál jako jsou například kartony, je v účetní jednotce účtován přímo do spotřeby (do nákladů). Drobný hmotný majetek v ocenění nižším než 40 000 Kč (účetní jednotka používá pro zařazení majetku do dlouhodobého hranici uvedenou v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) v zásobách také není evidován a přechází přímo do nákladů.

Zásoby vlastní výroby

Společnost eviduje nedokončenou výrobu, polotovary vlastní výroby a vyrobené výrobky.

Nedokončená (rozpracovaná) výroba je zjišťována na konci každého měsíce prostřednictvím otevřených zakázek. Na zakázkových listech je tedy evidováno to, co bylo

vyrobena i to, co je stále rozpracováno a zůstává ve výrobě. Počítačovým programem je propočítáno, jaká je rozpracovanost a kolik kusů zůstává v různých výrobních stupních. Zásoby nedokončené výroby tvoří ve společnosti Mubea – HZP, s. r. o., téměř 25 % z celkové hodnoty zásob a vznikají zejména v sekci výroby stabilizátorů, protože při výrobě nápravových pružin projde základní materiál najednou celým výrobním procesem a nevzniká tak nedokončená výroba. Je tedy zřejmé, že jsou pro společnost velmi významnou položkou.

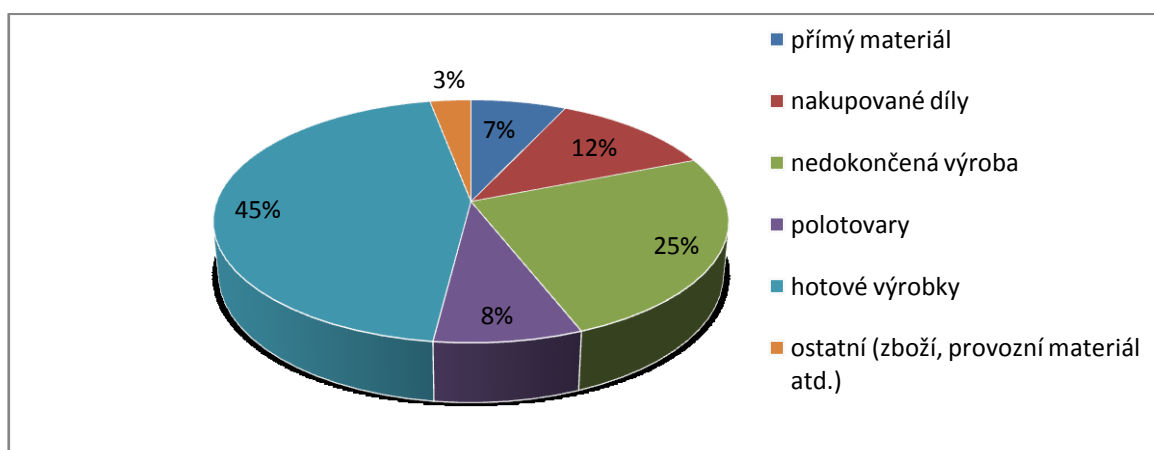
Polotovary vlastní výroby jsou nedokončené stabilizátory, na kterých již byl ukončen určitý stupeň výroby (neprošly tedy všemi stupni výroby) a jsou evidovány na skladě.

Jako hotové výrobky jsou evidovány dokončené trubkové stabilizátory, tyčové stabilizátory a nápravové pružiny.⁸ Tato skupina zásob vlastní výroby má průměrně nejvyšší podíl na celkové hodnotě zásob.

Zásoby zboží

Zboží je evidováno v podobě nakoupených výrobků jako vzorků, které jsou následně prodávány.

Graf 4.1. Průměrné podíly skupin zásob na jejich celkové hodnotě v Mubea – HZP, s. r. o. za rok 2010



Zdroj: Interní materiály společnosti Mubea – HZP, s. r. o.

⁸ Stabilizátory snižují rozdíly zatížení kola mezi vnějšími a vnitřními koly v zatáčkách, působí proti kolébání (klonění) vozidla a postarají se tak o dobré jízdní vlastnosti a bezpečnou jízdu v zatáčkách. Nápravové pružiny zlepšují spolu s tlumiči jízdní vlastnosti a bezpečnost jízdy moderních vozidel.

4.3. Oceňování zásob ve společnosti Mubea – HZP, s. r. o.

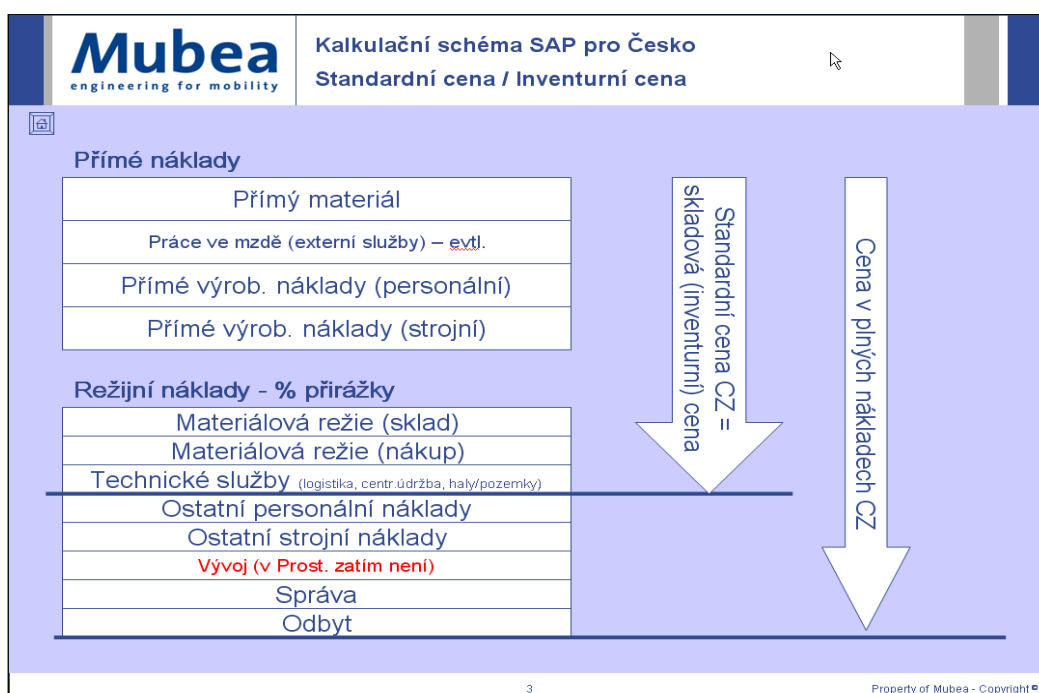
Jak bylo uvedeno ve třetí kapitole lze zásoby pořizovat několika způsoby. Ve společnosti Mubea – HZP, s. r. o., je nejběžnější pořízení zásob dodavatelským způsobem a pořízení ve vlastní režii. O úbytku zásob je účtováno v důsledku spotřeby materiálu nebo prodeji zboží a zásob vlastní výroby (zejména výrobků). K prodeji nepotřebné či nadbytečné zásoby materiálu dochází výjimečně.

4.3.1. Oceňování zásob při pořízení

Při pořízení zásob dodavatelským způsobem jsou tyto zásoby oceněny pořizovací cenou. Společnost má se svými dodavateli nasmlouvané kontrakty, ve kterých je stanovena určitá pevná cena, která platí po nějaké období. Do pořizovací ceny tak vstupuje cena materiálu a materiálová přírážka. Do pořizovací ceny většinou nevstupují náklady na dopravu – je sledována mimo a účtována do provozních nákladů. Jen u některých dodavatelů se stává dopravné součástí jednotkové pořizovací ceny.

Vlastními náklady jsou oceňovány zásoby vlastní výroby (nedokončená výroba, polotovary a dokončené výrobky). Na základě skutečných nákladů jsou jednou za rok zjišťovány tarify jednotlivých složek kalkulace. Cena, ve které jsou zásoby vlastní výroby převáděny na sklad, je tvořena přímými náklady a režijními náklady, které se počítají pomocí režijních přírážek. Přímé náklady tvoří přímý materiál, přímé výrobní náklady personální a přímé výrobní náklady strojní.

Obr. 4.3. Kalkulační schéma pro výrobky v Mubea – HZP, s. r. o.



Zdroj: Interní materiály společnosti Mubea – HZP, s. r. o.

Jednotlivé vzorce pro výpočet režijních přírážek jsou uvedeny v následující tabulce.

Tab. 4.1. Vzorce pro výpočet režijních přírážek

Přírážka	Vzorec
Materiálová přírážka SKLAD	$\frac{\text{náklady logistiky (skladování)} + \text{příjem materiálu za rok}}{\text{celkové materiálové náklady za rok (přímý materiál)}}$
Materiálová přírážka NÁKUP	$\frac{\text{náklady střediska Nákup za rok}}{\text{celkové materiálové náklady za rok (přímý materiál)}}$
Materiálová přírážka TECHNICKÉ SLUŽBY	$\frac{\text{náklady Technického střediska}}{\text{celkové kalkulační náklady za rok}}$

Zdroj: Interní materiály společnosti Mubea – HZP, s. r. o.

Ve společnosti jsou všechny skupiny zásob vlastní výroby, tzn. nedokončená výroba, polotovary a hotové výrobky oceňovány na stejné úrovni. Ocenění těchto zásob se liší pouze dle stupně rozpracovanosti (čím je výrobek dále ve výrobním procesu, tím více je potřeba strojního, personálního času a dalších faktorů, které na sebe váží vyšší finanční náklady). I přesto, že auditorská společnost nemá proti tomuto postupu výhrady, chtěla bych společnosti Mubea – HZP, s. r. o. doporučit oceňování na jiné úrovni. Vyhláška v § 49 odst. 5 popisuje

možnost oceňování zásob vlastní výroby. Vzhledem k tomu, že ve společnosti probíhá velkosériová výroba, bylo by vhodné oceňovat nedokončenou výrobu pouze na úrovni přímých materiálových a personálních nákladů a polotovary vlastní výroby na úrovni přímých výrobních nákladů. Tyto náklady jsou zjistitelné přímo na jednici a s jejich přičítáním nebývá žádný problém – je zde dán vztah příčinné souvislosti s operacemi při výrobě daného výkonu. Tento postup by mohl ulehčit oceňování zásob vlastní výroby ve společnosti Mubea – HZP, s. r. o.

Reprodukční pořizovací cenu společnost při oceňování zásob téměř nepoužívá.

4.3.2. Oceňování nakoupených zásob při spotřebě

Při oceňování nakupovaných zásob v důsledku jejich spotřeby se ve společnosti Mubea – HZP, s. r. o. osvědčila metoda váženého aritmetického průměru klouzavého. K přepočtu ceny dochází při každém příjmu a výdeji zásob. Společnost přešla z metody oceňování FIFO na vážený aritmetický průměr při zavedení systému SAP. Vážený aritmetický průměr totiž používají všechny podniky ve skupině Muhr und Bender.

4.4. Účtování zásob ve společnosti Mubea – HZP, s. r. o.

Od 1. 1. 2010 (od zavedení Velkého rozhraní) je ve společnosti účtováno o zásobách způsobem A, na který přešla ze způsobu B po rozšíření účetního systému SAP. Způsob A je pro společnost přehlednější, protože je v průběhu období účtováno na účty hlavní knihy a je možné kdykoliv zjistit aktuální stav zásob.

Myslím, že pro společnost je vhodné účtování o zásobách způsobem A. Vzhledem k velikosti společnosti a výroby je určitě výhodou, že odpovědní pracovníci mohou kdykoliv nahlédnout do systému a zjistit stav zásob v daný okamžik. Do nákladů jsou zúčtovány pouze částky odpovídající skutečně vydaným zásobám do spotřeby.

4.4.1. Účtování materiálu a zboží

Pro zjištění pořizovací ceny materiálu a zboží je v účtovém rozvrhu společnosti zaveden účet 111800 – Pořízení materiálu a zboží. Společnost tedy nemá zavedeny dva účty pro zjištění pořizovací ceny materiálu a zboží, ale pouze jeden. Je to z toho důvodu, že zboží je nakupováno zřídka. Ceny pořízení na straně Má Dáti tohoto účtu jsou souvztažně zachyceny na straně Dal účtu 321 – Dodavatelé, u kterého je vedena analytická evidence (např. dodavatelé tuzemští a zahraniční).

Převzetí materiálu na sklad je zaúčtováno zápisem na stranu Má Dáti účtu 112 – Materiál na skladě (také má analytickou evidenci – členění na plný materiál, dutý materiál, montážní díly, obaly, náhradní díly atd.) a na stranu Dal účtu 111800 – Pořízení materiálu a zboží. Převzetí zboží je zaúčtováno obdobně, ale s použitím účtu 130000 – Zboží. Úbytek materiálu a zboží je účtován do provozních nákladů účtové skupiny 5 – Náklady na stranu Má Dáti se souvztažným zápisem na účtech 112 – Materiál na skladě a 130000 – Zboží.

4.4.2. Účtování zásob vlastní výroby

Při účtování zásob vlastní výroby je samozřejmě nejdříve zachycena spotřeba přímých a nepřímých nákladů spojených s výrobou prostřednictvím účtové skupiny číslo 5 – Náklady. Přírůstek zásob je zaznamenán na stranách Má Dáti účtů:

- 121000 – Nedokončená výroba,
- 122000 – Polotovary vlastní výroby,
- 123100 – Výrobky.

Souvztažně s těmito účty jsou na straně Dal použity standardní účty skupiny 61 – změny stavu zásob vlastní výroby. Protože jsou polotovary po dokončení každé výrobní fáze evidovány na skladě, je nutné vždy zaúčtovat přijetí polotovaru a následně jeho vyskladnění pro další výrobu.

Tab. 4.2. Účtování přijetí polotovarů vlastní výroby a jejich následné vyskladnění

Účetní operace	MD	D
Naskladnění polotovarů vlastní výroby	122000	612000
Vyskladnění polotovarů vlastní výroby k dalšímu zpracování	612000	122000
Přijetí hotových výrobků	123100	613000
Vyskladnění v důsledku prodeje	613000	123100

Zdroj: Vlastní zpracování.

K vyskladňování nedokončené výroby nedochází. Dochází ale k tomu, že vždy k poslednímu dni v měsíci je systémem vypočítána aktuální výše nedokončené výroby a zaúčtují se jednotlivé úbytky a přírůstky dle výrobních zakázek z controllingového modulu. Tento nový (aktuální) stav nedokončené výroby zůstává stejný až do konce následujícího měsíce, kdy je opět stanovena nová výše.

4.4.3. Zásoby na konci účetního období

Zásoby materiálu a zboží, které nebyly na konci účetního období dodány, ale příslušné dokumenty k zásobám již došly, jsou jako materiál na cestě nebo zboží na cestě zaúčtovány na stranu Má Dáti účtu 119000 – Materiál na cestě nebo 139000 – Zboží na cestě se souvztažným zápisem na straně Dal účtu 111800 – Pořízení materiálu. Účtování o tomto stavu, se tedy nijak neliší od způsobu, popsaném ve třetí části této práce.

Naopak hodnota zásob, které byly do konce roku dodány, ale ke kterým nebyly zaslány příslušné doklady, jsou zaúčtovány jako nevyfakturované dodávky v dohadné výši na stranu Dal účtu 389000 – Pasivní dohadné položky souvztažně se zápisem na straně Má Dáti účtu 111800 – Pořízení materiálu. Současně je proveden převod zásob na sklad zápisem na stranu Má Dáti příslušného účtu zásob z účtu 111800 – Pořízení materiálu.

4.4.4. Slevy na nakoupené zásoby – bonus, skonto

Při nakupování zásob se ve společnosti vyskytují slevy jak v podobě bonusů, tak ve formě skont.

Při překročení odběru určitého množství nakoupených zásob je poskytnut finanční (peněžní) bonus. Je účtován do výnosů na účet 648000 – Ostatní provozní výnosy souvztažně se zápisem na straně Má Dáti účtu 211 – Pokladna. Společnosti tento typ slevy poskytují tři dodavatelé a sleva je poskytnuta jednorázově za jeden rok.

Skonto se vyskytuje častěji než finanční bonus a je v podstatě pravidelné. Přijatá faktura je zaúčtována klasickým způsobem pomocí účtu pořízení zásob a závazkových účtů. O hodnotu poskytnutého skonta za včasné zaplacení faktury jsou následně snižované náklady, a to zachycením na stranu Má Dáti účtu 321 – Dodavatelé se souvztažným zápisem na straně Dal účtu 501950 – Sleva – dodavatel. Skonto je většinou částka ve výši 2 – 3 % z celkové hodnoty fakturované částky.

4.4.5. Poskytnuté zálohy na zásoby

V rámci účtové třídy číslo 1 – Zásoby v účtovém rozvrhu není zařazena skupina 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby. Tyto zálohy jsou účtovány v rámci účtové třídy 3 – Zúčtovací vztahy, kde je zaveden účet 314100 – Ostatní zálohy na oběžná aktiva.

Je zřejmé, že tento postup (účtování poskytnutých záloh na zásoby v účtové třídě 3 – Zúčtovací vztahy) se liší od mnou popisovaného způsobu zachycení záloh, který je také uváděn v literatuře a legislativě. Ve vyhlášce je uvedeno, že účetní jednotka musí při sestavování účtového rozvrhu povinně vycházet z označení a uspořádání účtových skupin ve směrné účtové osnově. Nicméně společnost účtuje zálohy na zásoby v rámci účtové třídy 3 – Zúčtovací vztahy, z toho důvodu, že to tak nabízí systém SAP a auditorská společnost, která provádí audit ve společnosti Mubea – HZP, tento způsob akceptuje. S postojem auditorské společnosti souhlasím.

4.4.6. Reklamace

Oddělení kvality, které je ve společnosti zřízeno, posuzuje u každé dodávky kvalitu zásob. U většiny zásob je provedena vstupní kontrola ve speciálních skladech, poté následuje převod na sklady zásob a materiál či zboží je připraveno na výdej do spotřeby. Pokud dojde

k reklamaci materiálu či zboží z důvodu nižší jakosti dodané zásoby, je vyhotoven reklamační protokol, zásoba je vyfocena a dokumenty jsou zaslány zpět dodavateli.

Může dojít k situaci, kdy:

- je poškozený materiál či zboží vráceno zpětnou dodávkou,
- je poškozený materiál či zboží sešrotováno, pokud není vráceno,
- je poškozený materiál či zboží předán k opravě externí společnosti nebo společnost opraví poškozenou zásobu sama.

V případě, kdy společnost sama opravuje poškozenou zásobu nebo předá zásobu k opravě externí firmě, je nutné posoudit vzniklé dodatečné náklady. Pokud by byly náklady příliš vysoké, bude oprava nejspíše neefektivní a zásobu by bylo lepší sešrotovat.

V případě, že úspěšně proběhne reklamační řízení a reklamace je uznána, je zaslán dobropis na reklamovanou částku. K náhradě reklamované částky dodavatelem ve formě náhradní dodávky vůbec nedochází.

4.4.7. Opravné položky k zásobám

Během účetního období je podle určitého vzorce zjišťována reálná hodnota zásob. Tvorba opravné položky se odvíjí od doby, po kterou zásoba „leží“ na skladě. Čím je tato doba delší, tím je tvorba opravné položky vyšší. Kritérium tvorby opravných položek je tedy stáří zásob.

Tab. 4.3. Tvorba opravné položky k zásobám v závislosti na čase

Stáří zásob (počet dnů)	Tvorba opravné položky v %
0 – 90	0 %
90 – 180	25 %
180 – 365	50 %
365 – více	100 %

Zdroj: Interní materiály společnosti Mubea – HZP, s. r. o.

K rozvahovému dni se provádí zaúčtování opravných položek, a to tak, že opravná položka z účetního období předchozího je zrušena a je zaúčtována nová opravná položka k zásobám v upravené výši. Opravná položka je zaúčtována do nákladů na stranu Má Dáti účtu 559500 – Opravné položky k zásobám, souvztažně se zápisem na straně Dal účtů 191000 – Opravná položka k materiálu, 193000 – Opravná položka k polotovarům a 194 – Opravná položka ke zboží.

Tvorba opravných položek se neodvíjí od reálné hodnoty zásob na trhu a jsou tvořeny u všech skupin zásob, nejvíce však u hotových výrobků.

Myslím si, že by bylo vhodné posuzovat i reálnou hodnotu zásob na trhu, protože 90 dnů pro začátek tvorby opravných položek se mi zdá jako velice krátká doba a mělo by být zhodnoceno, zda opravdu dochází ke snížení hodnoty zásob. Způsob tvorby opravných položek by mohl být také součástí vnitropodnikové směrnice zaměřené na zásoby.

4.4.8. Inventarizace zásob

Společnost má pro provádění inventarizace sestavenou vnitropodnikovou směrnici, která je určitým návodem, jak provádět správnou a úplnou inventarizaci zásob. Řádná periodická inventarizace zásob probíhá na konci účetního období během posledních prosincových dnů. Inventarizace je prováděna u všech zásob vedených v účetnictví, tj. u surového (základního) materiálu, pomocných nakupovaných dílů, balícího materiálu (etiket), náhradních dílů, nedokončené výroby, polotovarů vlastní výroby a hotových výrobků. Inventarizace je také prováděna u hořlavin, se kterými se ve výrobních halách pracuje.

Fyzická inventura je prováděna přepočítáním a převážením. V případě, že by některý druh zásoby byl v původním obalu a zásobu nelze vyjmout bez poškození obalu, ověří se jen, zda není poškozený obal a údaje o množství se převezmou z obalu. Pro fyzické sčítání nakupovaného materiálu, pomocných dílů, polotovarů a hotových výrobků jsou používány sčítací formuláře v systému XPPS. Chybějící zásoby jsou zaznamenávány do inventárních listů chybějících zásob. Každý ze sčítacích formulářů musí být opatřen podpisem pracovníků provádějících inventuru a také podpisem vedoucích inventárních skupin. Sčítací formuláře

jsou doklady o inventuře. Pro zásoby, které jsou vedené v účetnictví, ale nejsou vedené v logistickém systému XPPS jsou používány inventární listy (formuláře).

Obr. 4.4. Inventární list pro zásoby nevedené v XPPS

Fyzická inventura NV - stabilizátory Mubea HZP				Nedokončená výroba (WIP) - množství (ks)									
Formulář pro evidenci zásob													
Strana:													
Číslo dílu	Označení	Zakázka	Profit Center	Studený / Teplý lis	DKB	Teply lis	Popouštění	Tryskání (i vnitřní)	Zastřížení konců	Nalisování kroužků	Lakování	Montáž (Montáž táhel)	Balení
090367	13 244 891 AB Eps.2 4-link		RST		4 759	4 091	1 338	1 338			426	426	360
095540	50 518 563 Fiat 940 HA		VST	8 778	8 637		1 400	1 400			1 381	1 381	871

Zdroj: Vnitropodniková směrnice pro inventarizaci zásob společnosti Mubea – HZP, s. r. o.

Během inventarizace zásob ve společnosti Mubea – HZP, s. r. o. dochází k zablokování všech pohybů v systému XPPS, které mají za následek změny stavu zásob na skladě. V průběhu inventarizace také neprobíhá výroba a není přípustné, aby docházelo k pohybům mezi jednotlivými sklady.[14]

Pokud dojde k tomu, že jsou zjištěné určité inventarizační rozdíly (přebytky, manka), pramení tyto rozdíly zejména ze záměny dílů (výrobků). Tyto rozdíly jsou následně vyrovnány tím způsobem, že se provede rozdíl manka a přebytků u jednotlivých druhů výrobků a výsledný rozdíl (pokud nějaký existuje) je zaúčtován jako výsledné manko či přebytek do provozních nákladů nebo výnosů. V roce 2010 činilo zjištěné manko 2 mil. Kč a zjištěný přebytek také 2 mil. Kč. K přirozeným úbytkům zásob, které jsou způsobeny rozprachem či sesycháním nedochází.

Protože má společnost Mubea – HZP, s. r. o. povinný audit účetní závěrky z důvodu překročení kritérií pro povinnost auditu stanovených zákonem o účetnictví, dohlíží na průběh inventarizace auditorská společnost.

4.4.9. Analytická evidence

Z toho důvodu, že je společnost Mubea – HZP, s. r. o. součástí skupiny podniků, jsou při účtování z 95 % používány účty nadefinované německou centrálou. Jen mimořádně je potřeba založit účet, který zatím nebyl nadefinován.

Dá se říci, že základním kritériem k tvorbě analytické evidence k zásobám je druh zásob. Nejvíce analytických účtů je v rámci účtové třídy 1 – Zásoby vedeno k účtu 112 – Materiál na skladě. Tyto účty jsou zavedeny právě dle kritéria druhu zásob.

4.5. Shrnutí a doporučení pro společnost Mubea – HZP, s. r. o.

Vzhledem k tomu, že ve společnosti došlo v roce 2007 k důležitým změnám v účetní evidenci, došlo také ke změnám v oceňování a účtování zásob. V tomto roce společnost přešla na používání účetního systému SAP, který mimo jiné umožňuje lepší konsolidaci na úrovni skupiny podniků Muhr und Bender. V případě zásob tato změna znamenala přechod ze způsobu oceňování při vyskladnění metodou FIFO na používání aritmetického průměru klouzavého. Od 1. 1. 2010 došlo také ke změně účtování zásob způsobem B na účtování zásob způsobem A. Myslím, že tento způsob účtování zásob je pro společnost výhodný, protože během účetního období nedochází ke zkreslení hospodářského výsledku (náklady na zásoby jsou účtovány v okamžiku spotřeby a ne nákupu).

Nejčastějším způsobem pořízení zásob je nákup a pořízení zásob vlastní výrobou, čemuž odpovídají i použité způsoby oceňování při pořízení – ocenění pořizovací cenou a vlastními náklady. Zásoby vlastní výroby jsou oceňovány vnitropodnikovou cenou, kterou tvoří přímé náklady a režijní náklady v podobě režijních přírážek. Nedokončená výroba, polotovary i hotové výrobky jsou tak oceňovány na úrovni stejných nákladů. Dle vyhlášky má ale společnost možnost oceňovat tyto zásoby odchýlně. Doporučuji ocenění nedokončené výroby pouze v přímých materiálových a personálních nákladech a ocenění polotovarů na úrovni přímých strojních nákladů – tento způsob oceňování může být pro účetní jednotku zjednodušením. V průběhu kalendářního roku dochází k zúčtování slev v podobě bonusů i skont, reklamací, poskytnutých záloh a dalším standardním operacím. Během posledních prosincových dnů probíhá řádná periodická inventarizace dle sestavené vnitropodnikové směrnice.

Společnost Mubea – HZP, s. r. o. nemá zpracovanou vnitropodnikovou směrnici týkající se zásob. Myslím si, že by její sestavení pro společnost bylo přínosem. Směrnice by neměla sloužit pouze k účelu plnění povinností daných zákonem, ale také ke zkvalitnění

vnitřního řízení účetní jednotky. Směrnice by měla obsahovat popis skladovaných zásob včetně příslušných čísel účtů, způsob tvorby analytické evidence, oceňování zásob a způsob účtování zásob včetně pravidel pro tvorbu opravných položek. Vzhledem k tomu, že má společnost vypracovanou směrnici pro provádění inventarizace mohlo by dojít k propojení této směrnice se směrnicí zásob.

5. Závěr

Přestože jsou zásoby řazeny mezi nejméně likvidní oběžná aktiva, neznamena to, že v podnicích představují malé částky. Myslím si, že je tomu právě naopak a optimální výše zásob je předpokladem úspěšnosti výrobních, obchodních i jiných společností.

Zásoby lze pořizovat dodavatelským způsobem (nákupem), ve vlastní režii, darem či získáním při likvidaci majetku nebo inventarizaci. Ve všech případech, by měla mít účetní jednotka jasno v oceňování, jak při pořízení zásob, tak při jejich následné spotřebě. Volba metody ocenění při výdeji do spotřeby má vliv na náklady účetní jednotky. Metoda váženého aritmetického průměru je celosvětově nejpoužívanější metodou oceňování zásob při spotřebě. Při oceňování zásob vlastní výroby ve vlastních nákladech je nutné správně stanovit, které náklady jsou přímé a které nepřímé.

Český účetní standard č. 015 – Zásoby popisuje dva způsoby účtování o zásobách – způsob A a B. Při používání způsobu A jsou v průběhu roku používány kalkulační účty a účty zásob, zatímco při způsobu B jsou zásoby účtovány přímo do nákladů. Oba dva způsoby dávají shodný výsledek pouze na konci účetního období, kdy se u způsobu B používají účty zásob k převedení konečných a počátečních zůstatků. Je určitě důležité zvážit, který způsob bude účetní jednotka používat, protože i když se způsob B může zdát jednodušší, může vést spíše ke komplikacím.

Další, neméně důležitou součástí účtování o zásobách je zaúčtování operací souvisejících s koncem účetního období, kterými je zachycení nevyfakturovaných dodávek, zásob na cestě, zaúčtování opravných položek k zásobám a také provedení řádné periodické inventarizace.

Cílem této bakalářské práce bylo definování základních pojmů a principů v charakteristice, oceňování a účtování zásob. V praktické části jsem se zaměřila na tuto problematiku v praxi, a to ve výrobní společnosti Mubea – HZP, s. r. o. Závěry, které jsem vyvodila, bych shrnula do několika bodů:

- ve společnosti je používán účetní systém SAP, který je propojen s logistickým systémem XPPS – tento systém je pro společnost výhodný,

- při pořízení jsou zásoby oceňovány pořizovací cenou a vlastními náklady, při spotřebě nakupovaných zásob je pro ocenění používána metoda váženého aritmetického průměru klouzavého – před zavedením systému SAP byla používána metoda FIFO
- zásoby nedokončené výroby, které vznikají zejména v sekci výroby stabilizátorů, tvoří téměř 25 % z celkové hodnoty zásob a mají po zásobách hotových výrobků druhý nejvyšší podíl na celkové hodnotě zásob,
- zásoby vlastní výroby jsou oceňovány na úrovni stejných nákladů, ale společnost by mohla využít odchýlné oceňování, které je popsáno ve vyhlášce,
- pro účtování poskytnutých záloh na zásoby je používán účet účtové třídy 3 – Zúčtovací vztahy a tento postup se liší od postupu, který je popisován v literatuře a legislativě,
- opravné položky k zásobám nejsou tvořeny s ohledem na reálnou cenu zásob na trhu, ale dle doby po kterou zásoba „leží“ na skladě,
- ve společnosti není vytvořena vnitřní směrnice upravující zásoby a jejich účtování, jejíž sestavení bych doporučovala.

Myslím, že způsob vedení evidence a účtování zásob ve společnosti Mubea – HZP, s. r. o., je velmi dobře propracovaný a společnost postupuje v souladu s platnou legislativou. Odborná praxe, kterou jsem v této společnosti absolvovala, byla pro mne velkým přínosem.

Seznam použité literatury

Knihy

1. KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2008. 447 s. ISBN 978-80-7263-450-7.
2. KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské finance*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010. 811 s. ISBN 978-80-7400-194-9.
3. KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2008*. Praha: ASPI, 2008. 630 s. ISBN 978-80-7357-336-2.
4. KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: VŠB – TU Ostrava, 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2148-8.
5. LOUŠA, F. *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2007. 172 s. ISBN 978-80-247-2117-0.
6. SEDLÁČEK, J. *Účetnictví podnikatelů: po vstupu do Evropské unie*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2004. 273 s. ISBN 80-7179-859-2.
7. TPA HORWATH NOTIA AUDIT. *Podvojný účetnictví 2009*. 16. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 224 s. ISBN 978-80-247-2930-5.

Právní předpisy

8. Český účetní standard pro podnikatele č. 007 – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků
9. Český účetní standard pro podnikatele č. 015 – Zásoby
10. Český účetní standard pro podnikatele č. 019 – Náklady a výnosy
11. Vyhláška č. 500/1991 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991, o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
12. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Internetové zdroje

13. *Mubea-hzp.cz* [online]. c2004 [cit. 2011-04-07]. Dostupné z WWW: <<http://www.mubea-hzp.cz/cz/default.asp>>.

Interní materiály společnosti Mubea – HZP, s. r. o.

14. Vnitropodniková směrnice – Inventarizace zásob

Seznam zkratek

ČÚS – Český účetní standard

D – Dal

DPH – daň z přidané hodnoty

FIFO – first in first out

Kč – koruna česká

kg – kilogram

LIFO – last in last out

mat. – materiál

MD – Má Dáti

mil. – milion

RPc – reprodukční pořizovací cena

s. r. o. – společnost s ručením omezeným

Sb. – sbírka

skl. – sklad

soc. zab. – sociální zabezpečení

vl. – vlastní

zaměst. – zaměstnanci

zb. – zboží

zdrav. poj. – zdravotní pojištění

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne

.....
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

.....

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Organizační struktura společnosti Mubea – HZP, s. r. o.

Příloha č. 2 – Účtový rozvrh společnosti Mubea – HZP, s. r. o.

Příloha č. 3 – Vnitropodniková směrnice – Inventarizace zásob